دراسات فى المراجعة

دكتور

مدحت محمد على فرحات

دكتوراة الفلسفة فى المحاسبة والمراجعة

بِسْمِ اللهِ الرَّحْمنِ الرَّحِيمِ

وقال تعالى:

﴿ وَلَقَدْ آتَيْنَا دَاوُودَ وَسُلَيْمَانَ عِلْمًا وَقَالَا الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي فَضَّلَنَا عَلَى كَثِيرٍ مِنْ عِبَادِهِ الْمُؤْمِنِينَ ﴾ [النمل:١٥]

مقدمة الكتاب

بدأت مهنة المحاسبة والتدقيق في صورة جهود فردية للقيام ببعض العمليات بحيث لم يبرز تدقيق الحسابات إلا بعد ظهور المحاسبة لأنهما عمليتان مترابطتان لابد من وجودهما معاً، في أي نشاط ويسجل التاريخ فضل السبق لظهور مهنة المحاسبة والتدقيق لمصر حيث كان الموظفون العموميين فيها يحتفظون بسجلات لمراقبة الإيرادات وتدبير الأموال . وأن حكومتي مصر واليونان كانتا تستعينان بخدمات المحاسبين والمدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة فكان المدقق في اليونان يستمع القيود المثبتة للدفاتر والسجلات للوقوف على صحتها وسلامتها.

وأدى ظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر إلى سهولة و تبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة والتدقيق، ويبين التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات أن أول جمعية للمحاسبين أُنشأت في فينيسيا (شمال إيطاليا) سنة١٥٨١م وكان على من يرغب مزاولة مهنة المحاسبة والتدقيق أن ينضم إلى عضوية هذه الجمعية وكانت تتطلب سنوات ليصبح الشخص خبير محاسبة وقد أصبحت عضوية هذه الكلية في عام ١٩٦٩م شرطاً من شروط مزاولة مهنة التدقيق.

ولقد قفزت المراجعة فى السنوات الاخيرة قفزة هائلة فلم تعد الاساليب الفنية والمهارات المكتسبة فقط بل اصبحت علما جديرا بالوقوف فى مصاف العلوم الاجتماعية المساعدة فى مجالات التنمية المختلفة. ويتضمن هذا الكتاب بعض الموضوعات فى مجال المراجعة وحوكمة الادارة ،والتى اصبحت تدق أبواب مهنة المراجعة ، لذا تناول الكتاب فى فصله الاول موضوع مهنة المراجعة وتقسيماتها وفق أسس مختلفة وبين أسضا نظرية المراجعة ومسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الاخطاء والغش وعلاج بعضها.

كما تناول مدخل تنظيم المهنة ووضع برنامج المراجعة فى فصله الثانى، أما الفصل الثالث فقد تناول المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية فى ظل التشغيل الاليكترونى للبيانات. وفى فصله الرابع فقد تناول دراسة للمراجعة الداخلية ومدى استفادة المراجع منها فى بداية حياته المهنية، أما الفصل الخامس فتم تناول لجنة المراجعة ، تكوينها ، واختصاصاتها والاجتماعات والتقارير.

الفصل الاول

مفهوم ونظرية المراجعة

مقدمة

تعد المراجعة ميدان واسع فقد عرفت تطورات كبيرة متواصلة،وصاحبت تعقد الانشطة وتنوعها، ومع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية والمادية والمالية المستخدمة، يصعب فيها يوما بعد يوم التسيير لكثرة العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة والاخطاء والانحرافات والتلاعبات. وكمدخل لميدان المراجعة نعرض بهذا الفصل مفهوم المراجعة ومسئوليات المراجع وعلاج لبض الاخطاء.

التعريف بمفهوم المراجعة :

يتبلور تعريف المراجعة بأنها عبارة عن فحص فني محايد للمستندات والدفاتر والسجلات – للمنشأة محل المراجعة – في

ضوء تجميع أدلة إثبات ملائمة وكافية ، بغرض التحقق من أن الحسابات الختامية تعكس بوضوح نتيجة النشاط سواء صافي

ربح أو صافي خسارة، وأن قائمة المركز المالي" الميزانية "تعبر بعدالة عن المركز المالي لهذه المشأة، وذلك في لحظة سكون

افتراضية .يتضح من التعريف السابق ما يلي:

(أ) أن الهدف الرئيسي للمراجعة هو التحقق من أن الحسابات الختامية تعكس بوضوح نتيجة نشاط المنشأة محل المراجعة ، وأن الميزانية تعبر بعدالة عن المركز المالي لها.

(ب) أن المراجعة وفق هذا التعريف تمثل علماً يستند إلي مجموعة من الفروض والمفاهيم والسياسات يمكن أن تشكل نظرية مراجعة.

(ج) أن عملية المراجعة ليست عملية عشوائية ، بل إن المراجعة تمثل عملية منظمة تقوم على أساس استخدام مجموعة من أدلة الإثبات لكي يصل المراجع إلى درجة" اليقين "للحكم على مدى سلامة وعدالة البنود التي تتضمنها القوائم المالية

للوحدة محل المراجعة من خلال تقييمه لهذه الأدلة في إطار من الحياد والموضوعية وبعيدا عن إعمال التقدير الشخصي.

(د) إن قيام المراجع بإبداء رأيه عن القوائم المالية ومدى عدالتها، يعنى أن مدخلات عملية المراجعة هي مخرجات الوظيفة المحاسبية ، والتي تستند إلي نظام محاسبي يتكون من مجموعة مستندية ، ومجموعة دفترية ، ودليل حسابات ، ومجموعة من الفروض والمفاهيم والسياسيات المحاسبية ، وعلى ذلك فإن عملية المراجعة يمتد نطاق عملها ويتسع لكي تشمل عملية فحص البيانات الواردة بالحسابات الختامية ، وقائمة المركز المالي جنبا إلي جنب فحص نظام المعلومات المحاسبي بمكوناته وهو الذي ينتج بدوره البنود التي تتشكل منها هذه القوائم المالية ، كما يمتد عمل المراجعة إبتداءاً إلى فحص نظام الرقابة الداخلية المطبق الذي تضعه المنشأة محل المراجعة ، لأنه يمثل حجر الزاوية في تحديد حجم العينة التي سوف تكون محل فحص المراجع ومن ثم تأسيس برنامج المراجعة تصميماً وتنفيذاً ، و تشمل عملية المراجعة استخدام بعض الأساليب الرقابية مثل التكاليف المعيارية، والموازنات التخطيطية والتي تمثل المقاييس

المطبقة في الوحدة الاقتصادية، كأدوات رقابية بإعتبارها إحدى مكونات نظام الرقابة الداخلية المطبق..

(ه)يعد الهدف الرئيسي للمراجعة هو التحقق من أنها تستهدف قيام المراجع بإبداء رأيه في عدالة القوائم المالية، وهو تحول للمفهوم الحديث للمراجعة الذي يعتبر أن اكتشاف الغش والأخطاء هو منتج عرضي لعملية المراجعة وليس هدفاً رئيسياً ، حتى لا تتحول عملية المراجعة

إلى عملية تصيد الأخطاء.

أنواع المراجعة: تقسم وفق درجة الالتزام بعلية المراجعة الى نوعين هما

١- <u>المراجعة الالزامية:</u> حيث تلتزم المنشأة بضرورة تعيين (مراقب حسابات خارجي) من خلال الجمعية العمومية للشركة يقوم بفحص الحسابات الختامية ، والميزانية في نهاية كل سنة مالية. كما أن كل ممول ملزم وفقاً لقانون ضرائب الدخل ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بضرورة تكليف محاسب قانوني لفحص القوائم المالية لشركته مادام رأسماله يتجاوز ٢٠٠٠٠ جنيه ، وأن عدم وجود مراجع خارجي يعني أن الممول سوف يخضع للتقدير الجزافي من قبل مصلحة

الضرائب، وهو ما يعكس أن مصلحة الضرائب في ضوء القانون تشترط للحكم على أن الممول يمسك دفاتر منتظمة ، وأن تكون الحسابات الختامية والميزانية معدة بموجبها ومعتمدة من محاسب قانوني ، هنا تكون المراجعة إلزامية.

٢- المراجعة الاختيارية: فى حالة عدم وجود إلتزام قانوني يوجب على الوحدة الاقتصادية تكليف محاسب قانوني مستقل لمراجعة واعتماد مدى صحة وسلامة قوائمها المالية ، فإن المراجعة هنا تكون اختيارية، ومع ذلك قد تلجأ بعض المشروعات إلي اعتماد

حساباتها الختامية وميزانياتها من مراجع خارجي، بالرغم من أن القانون لا يلزمها بذلك ، وذلك لإضفاء المصداقية على قوائمها المالية، وهو ما يدعم موقفها إذا ما أرادت أن تحصل علي تسهيلات إئتمانية من البنوك.

أنواع المراجعة وفقا لأساس البعد الزمني

١- المراجعة النهائية: و هي تلك المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي في نهاية الsسنة المالية للوحدة محل المراجعة.

والمراجعة النهائية هنا تكون معتمدة في المقام الأول علي قيام الوحدة محل المراجعة بتأسيس نظام قوي للرقابة الداخلية، يسمح بإختيار حجم مناسب للعينة يدعم قيام المراجع الخارجي بأداء واجبه المهني في نهاية السنة المالية" مراجعة نهائية."

٢- المراجعة المستمرة: فإذا كان نظام الرقابة الداخلية المطبق بالوحدة محل المراجعة يتسم بالضعف ، فإن ذلك لا يدعم قيام المراجع بالمراجعة النهائية، وإنما يتطلب تكليف جانب من فريق العمل بمكتب المراجعة بتنظيم زيارات ميدانية خلال السنة المالية للوحدة محل المراجعة، هنا تكون المراجعة "مراجعة مستمرة."

أنواع المراجعة وفقا لأساس محل ونطاق فحص القوائم المالية: فإنه يمكن تقسيم أنواع المراجعة إلي نوعين

١- المراجعة الكاملة : وهى التي تستهدف إبداء رأي المراجع في الحسابات الختامية والميزانية، وعلي ذلك فإن المراجعة الكاملة ليس هناك أي قيود تحد

من الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي لإبداء رأيه في القوائم المالية وبالتالي فإنه ليس هناك أي حدود على مسئولية

٢- المراجعة الجزئية: والتي تبلور في تحديد دور مراجع الحسابات وقصره على غرض محدد سلفا مثل مراجعة تكاليف الجودة، أو مراجعة مدى الالتزام البيئي والمسئولية الاجتماعية للوحدة محل المراجعة. و يكون هناك تحديد لمسئولية المراجع تجاه عملية فحص جزئي لعملية معينة مثل مراجعة تكاليف الجودة ، وبالتالي فإن ذلك يعني قيود علي عمل المراجع بما لا يتجاوز المهمة المحددة لعمله، فضلا عن أن مسئوليته تكون محددة بهذا التكليف النوعي المحدد.

أنواع المراجعة طبقا لأساس الجهة المكلفة بإجرائها :

وفقا لأساس الجهة المعنية لتنفيذ عملية المراجعة، تنقسم

١- المراجعة الداخلية: ويكون ذلك

اذا قام كيان ينبع من داخل الوحدة الاقتصادية ، يتمتع العاملين به بمواصفات التأهيل العلمي والعملي المناسب، ويعملون في ظل القواعد الأخلاقية والالتزام بمواثيق شرف المهنة ، ومعايير الأداء السليمة، فإن هذا النوع من المراجعة الذي ينشئ داخل الوحدة الاقتصادية يطلق

عليه المراجعة الداخلية.

٢- المراجعة الخارجية: إذا كان المنوط به عملية المراجعة من خارج الوحدةالاقتصادية محل المراجعة فيطلق على عملية المراجعة "المراجعةالخارجية."

وليس هناك تناقض بين دور وعمل المراجع الخارجي والمراجع الداخلي ، بل هناك نوع من التكامل بينهما، وجدير بالذكر أن هناك اتجاه خاص بحوكمة الشركات يقضي بتكوين لجان للمراجعة من أعضاء غير تنفيذيين تقوم بالتنسيق بين المراجعة الداخلية، والمراجعة الخارجية .

** تكامل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

لكل نشاط إنساني قواعده ومنهجيته، ولنظام المراقبة الداخلية في المؤسسة شروط مثالية ينبغي توفرها، كما للنظام المحاسبي السليم شروط قصد إعداد القوائم

المحاسبية. كما للمراجعة ، سواء كانت داخلية أم خارجية ، شروط يجب إتباعها في مراقبة مختلف الوظائف وتدقيق الحسابات. وعليه ، فإن مراعاة كل ذلك سينعكس إيجابيا على مدى صدق المعلومات المحاسبية وسيزيد درجة الاعتماد عليها قوة. غير أن الواقع عكس ذلك في المؤسسات إذ أن تقارير المراجعة لا تخلو من الملاحظات الشكلية والموضوعية، وفي هذا الإطار نورد مجموعة من الأمثلة ، مأخوذة من الميدان لو أخذ بها داخليا لتحسن التسيير لتغير الوضع تغييرا إيجابيا:

-حيث نقرأ في تقرير حول نظام المراقبة الداخلية المحاسبي الملاحظات التالية:

.إن المحاسبة لم تمسك حسب المعايير المعمول بها، أن القيود المحاسبية تسجل مباشرة على بطاقات تمثل دفتر الأستاذ، و ليس هناك يوميات مساعدة ولا اليومية العامة الإجبارية، إن دفتر الأستاذ لا يتضمن الأرصدة المرحلة العائدة للدورات السابقة، وليس هناك موازين مراجعة عامة شهرية أو فصلية.

-ونقرأ حول نظام المخزونات نقاط الضعف التالية:

.جمع الوظائف المتعارضة،

.ليس هناك أية إمكانية لمقارنة الجرد المستمر بتسيير المخزونات،

.إن بعض بطاقات الجرد لا تتضمن إلا الكميات،

.إن بطاقات جرد البضائع غير واقعية،

.إن تسوية الفروق تتم دون محضر،

.إن بعض بطاقات الجرد تتضمن أخطاء حسابية،

.إن الطريقة المتبعة في مسك بطاقات الجرد لا تسمح باستخراج الفروق،

.لم نتمكن من تحليل وشرح أصل المخزون الظاهر بالميزانية.

وعليه ، فان خلاصة التقرير المذكور كانت: "وحسب ما أشير إليه من عيوب فإنه يتعذر علينا القيام بالمرحلة الثانية من مهمتنا والتي كان من المفروض أن تكون في فحص الحسابات والمصادقة عليها." أي رفض مواصلة المهمة.

-كما نقرأ في تقرير حول فحص حسابات شركة وطنية تجارية كبيرة في ذلك الوقت أهم النتائج التي توصلت إليها فرقة المراجعين التابعة للشركة الوطنية للمحاسبة آنذاك:

.عدم كفاية المحاسبة العامة،

.آثار عدم كفاية المحاسبة العامة على النتائج. "وعليه، وبالإضافة إلى عيوب نظام المراقبة الداخلية التي تجلت في عمل المرحلة الأولى فإننا لا يمكننا المصادقة على مدى شرعية وصدق الحسابات المدروسة". يجدر بنا التذكير على أن المعلومات المحاسبية والمالية كانت ، وما تزال ، غير موثوق فيها لدى الكثير من مؤسساتنا، مما يثقل كاهل متخذي القرارات ، في مختلف المستويات ، كما تصعب مهمة مصلحة الضرائب والرسوم عليها، بالإضافة إلى تضليل كل راغب في التعامل معها حالة اعتماده على بياناتها. وعليه ، وفي ظل الإصلاحات الحالية والتغييرات المستقبلية التي ستواجه المؤسسة ، لابد من إدخال تغييرات عميقة في التنظيم وأنظمة المراقبة الداخلية ، وإعطاء المراجعة بأنواعها المكان اللائق بها. وهذا من أجل التطور والقدرة على مواجهة المنافسة الحادة والعمل على البقاء ، على الأقل ، في ظل محيط اليوم.

إن المراقبة الداخلية أساسية وهي: "مجموعة ضمانات تساهم في التحكم في المؤسسة". ولا بد أن تراقب بطريقتين: خلية المراجعة الداخلية ، من طرف المراجع الداخلي ، وتقييم المراقب الخارجي لها عند إنجاز المرحلة الثانية ، التي تعد أهم مرحلة من المراحل الثلاث المتمثلة ، كما سنرى، في الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة، تقييم نظام المراقبة الداخلية وفحص الحسابات. إن المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية متكاملتان ، إذ تعتمد الثانية إلى حد كبير على الأولى فتسهل أو تصعب مهمة المراجع الخارجي بمدى جودة أو عدم جودة نظام المراقبة الداخلية ومدى جدية وكفاءة الساهرين على مدى تطبيقه. والمراجعة الخارجية مكمل لا بد منه للمراجعة الداخلية بالمهمة لاستقلاليته وموضوعية المراجع الخارجي. بتعبير آخر، أن القيام بالمهمة على ما يرام كمحترف من طرف الخارجي ، والشعور المهني للمراجع الداخلي ويقينه بأن الكل يراقب ومراقب وحرصه الدائم من جهته على تفادي، بل القضاء، على النقائص والانحرافات التي مافتئ يقف عليها المراجع الخارجي، يؤدي، ما في ذلك شك، إلى تحسين التسيير وبالتالي إنجاح المؤسسة وازدهارها. وتلكم من النتائج المباشرة وغير المباشرة لتكامل المراجعتين.

إن موضوع دراستنا هذه هو المراجعة الخارجية المالية والمحاسبية، التي تدخل في إطار مهمة ذلكم الشخص المحترف المحايد أي الخارجي عن المؤسسة، قصد المصادقة على مدى شرعية وصدق الحسابات. وفي هذا يجدر بنا أن نؤكد أن كلمة مراجعة، مراجع، مراقبة، مراقب، تدقيق، مدقق...مترادفة وتعني في كل ما سيأتي، في حالة عدم التأكيد، ما يقوم به هذا الشخص المحترف المستقل الخارجي.

<u>أنواع المراجعة وفقا لنظام تشغيل البيانات :</u>

تنقسم المراجعة إلى نوعين: المراجعة اليدوية المراجعة الإلكترونية- .

وهناك نواحي تشابه بين المراجعة للمراجعة اليدوية والمراجعة الإلكترونية فكل منها:

(أ)لا تختلف المعايير التي تحكم الأداء المهني سواء كانت للمراجعة اليدوية أو المراجعة الإلكترونية، سواء مجموعة المعايير التي تتعلق بالتكوين الشخصي للمراجع، أو مجموعة معايير العمل الميداني أومجموعة معايير إعداد التقرير.

(ب) المراجعة اليدوية، والمراجعة الإلكترونية كلاهما يعتمد على فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بهدف تحديد حجم العينة وبالتالي تصميم برنامج المراجعة.

(ج) كلا النوعين من المراجعة سواء اليدوية أو الإلكترونية يعتمدان على نظام المراجعة الداخلية. كما انه يوجد بعض الاختلافات بين المراجعة اليدوية والمراجعة الإلكترونية نتيجة لما يتسم به استخدام الحاسب الإلكتروني من متطلبات خاصة.

<u>أنواع المراجعةوفق ا لطبيعة الاجراءات النوعية للمراجعة:</u> حيث تنقسم المراجعة إلي:

(أ)المراجعة المستندية :للتحقق من أن كل العمليات المسجلة بالدفاتر مؤيدة بمستندات.

(ب) المراجعة الحسابية :وهي مراجعة كافة العمليات الحسابية من جمع وطرح وضرب وقسمة علي المستندات والسجلات.

(ج) المراجعة الفنية :للتحقق من سلامة القيود طبقا للمبادئ والأصول المحاسبية.

٧أنواع المراجعة وفق التوسع الافقى والرأسى(اختصاصات المراجع):

حيث يتم تقسيم المراجعة إلي الأنواع التالية:

١ - المراجعة المالية:

وضعت جمعية المحاسبين الأمريكية تعريفا للمراجعة المالية مؤداه " أن المراجعة المالية عبارة عن عملية منظمة لتجميع وتقييم أدلة موضوعية للإثبات عن المعاملات المالية ونتائجها للتحقق من مدى توافق هذه المعاملات ونتائجها مع المقاييس الموضوعة لها، ثم توصيل النتائج التي يتم التوصل إليها للطوائف المختلفة المهتمة بالقوائم المالية التي تنشرها الوحدة محل المراجعة."

٢ - المراجعة القانونية:

عبارة عن الفحص والتحقق من مدي تنفيذ القوانين والتعليمات وذلك للوقوف على ما وقع خلال السنة المالية من مخالفات لأحكام القوانين واللوائح والنظم بشكل يؤثر على نشاط الوحدة محل المراجعة أو على مركزها المالي أو نتيجة نشاطها.

٣ - المراجعة البيئية:

هي التقييم المنهجي الموثق الدوري والموضوعي لنظام الإدارة البيئية للمنظمة ، والأداء البيئي ، وتوصيل نتائج هذا

التقييم إلى مجلس إدارة المنظمة، حيث يستهدف هذا التقييم (تحديد تطابق نظام الإدارة البيئية للمنظمة مع المعايير المقررة عن طريق مجلس إدارة المنظمة ،و تقييم الالتزام بالسياسة البيئية للمنظمة وتحقيق أهدافها ومتطلباتها البيئية،و تسهيل إجراء التحسين في الأداء البيئي للمنظمة).

٤ - المراجعة الاجتماعية:

تعرف بأنها فحص وتقييم الأداء الاجتماعي للمشروعات والذي يمكن تمييزه عن النشاط الاقتصادي لها، وذلك بغرض التحقق من سلامة تعبير القوائم والتقارير الاجتماعية عن مدي تنفيذ المشروع للمسئولية الاجتماعية الملقاة علي عاتقه ومدي مساهمته في الرفاهية العامة للمجتمع ، وما ينتج عن ذلك من مراجعة للتكلفة والعائد الاجتماعي في هذا الشأن.

٥ - المراجعة الإدارية:

تعرف بأنها فحص وتقييم للأهداف والخطط والسياسات والإجراءات والهيكل التنظيمي للمشروع وفروعه، أو أحد الأقسام أو الإدارات داخل الهيكل التنظيمي نفسه ويشمل الفحص والاختبار الخطط الموضوعة ، بما تحققه من أهداف وطرق وأساليب تنفيذ العمليات ، واستخدام الموارد البشرية والمادية، وذلك بغرض ترشيد قرارات الإدارة عن طريق كشف نواحي القصور وما يترتب عليها من أخطاء في العناصر محل الفحص، ثم اقتراح الإجراءات التصحيحية المناسبة والتي يمكن القيام بها بشكل يساعد الإدارة علي أداء مسئولياتها بكفاءة وفعالية.

٦ - المراجعة الإنتاجية:

عبارة عن جمع منهجي منظم يجمع بين مراجعة الفعالية من جانب ، حيث يتم قياس نسبة النتائج الفعلية إلي الأهداف المخططة ، ومراجعة الكفاءة من جانب آخر ، حيث يعكس تقرير المراجع مدى كفاءة الوحدة في توجيه الموارد المتاحة نحو أفضل الاستخدامات الممكنة ، وما يصاحب ذلك من ضمان عدم تجاوز مستلزمات الإنتاج للمعدلات المخططة ، وكذلك مراجعة أحجام الطاقة المستغلة ومقارنتها بالطاقة الممكن استغلالها مقاسة علي أساس التشغيل الكامل.

٧ - مراجعة التجارة الإلكترونية:

هي عملية منظمة يتم من خلالها جمع وتقويم أدلة الإثبات الإلكترونية بصفة مستمرة ، وذلك من أجل إبداء الرأي المحايد عن مدي كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية عن أنشطة التجارة الإلكترونية ، ومدى سلامة نظام المعلومات الإلكتروني الفوري، وقدرته علي حماية المعلومات المتبادلة إليكترونيا ومدي سلامة وصدق الموقع الإلكتروني للمشروع، وكذلك مدي سلامة ودقة الصفقات الإلكترونية وصدق عرض تأثيرها علي القوائم المالية.

٨ - مراجعة الملكية الفكرية: يري أحد الكتاب أن مراجعة الملكية الفكرية هي عبارة عن جمع منهجي منظم وتقييم موضوعي لأدلة إثبات متصلة بنتائج أنشطة المنشأة فيما يتعلق بالبحوث والتطوير ، واكتساب واستغلال ورصد حقوق الملكية الفكرية وتسوية المنازعات وذلك اعتمادا علي الأساليب الفنية الملائمة لعملية المراجعة، بهدف إبداء الرأي الفني الانتقادي وتوصيله للأطراف المعنية

٩ - مراجعة الجودة:

هو نشاط تقييمي محايد داخل الوحدة الاقتصادية يستهدف إختبار وفحص وتقييم أنظمة الجودة المطبقة في ضوء مفهوم إدارة الجودة الشاملة واستنادا إلي معايير وارشادات الجودة الدولية ، وذلك بهدف التأكد من أن الخطط الموضوعة لتحقيق الجودة يتم تنفيذها لتحقيق أهداف المنشأة.

١٠ - المراجعة الأقتصادية:

يقصد بالمراجعة الأقتصادية التحقق من اثر التضخم علي القوة الشرائية لرأس المال، وكذلك أثر التغيرات السعرية علي القيمة الإستبدالية للأصول ، كما توضح أثر التغيرات في أسعار الصرف علي احتياجات المنظمة من الاصول الثابتة والمخزون ، وتتطلب هذه المراجعة ضرورة الإفصاح عن المخاطر الاقتصادية والمالية للأنشطة الاستثمارية للمنظمة ، حيث تعكس العوامل السابقة قدرة المنظمة علي الاستمرار في مزاولة نشاطها دون تعرضها لمشكلة تآكل رأسمالها نتيجة عوامل التضخم، وهو ما يتطلبوجود خانة) إحصائية (تعكس القيم الاستبدالية للأصول جنبا إلي جنب القيم التاريخية والقيم التاريخية المعدلة.

فالمراجعة إذن هي" فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات". إن من جملة الجهات الرقابية التي تخضع لها المؤسسة المراجعة المالية، المراجعة الداخلية ومراجعة العمليات.

المراجعة المالية

تمتاز المحاسبة عن تقنيات التسيير الحديثة الأخرى بتطبيقها منذ القديم ، إذ كانت المؤسسات تقدم أساسا معلومات مالية ، في شكل قوائم ، حوله نشاطها ، يصادق عليها من طرف مختص مستقل باعتماده على أدلة وقرائن يدعم بها رأيه. فعمل المراجع يقتصر على فحص الحسابات ويدلي برأيه حول نوعية القوائم المالية .وكان يطلع في عمله هذا على جل المستندات المبررة إن لم نقل كلها، في حين أثبتت التجربة أن تدقيق كل الوثائق والمراجعة الكاملة يستحال اليوم القيام به في عالم تعقد النشاطات وتنوعها وكبر حجم المؤسسات .فبالإضافة إلى الإرهاق والملل

فإن مراجعة كل ما يقدم للمراجع قد تخفي أمورا مهمة للغاية. وعليه يتم اختيار عينات ممثلة دراستها دراسة دقيقة ، كما ينبغي الاعتماد على نظام المراقبة الداخلية للمؤسسة موضوع الدارسة، الذي هو مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة. وأنه بتقييمه لهذا النظام يمكنه الوقوف على مدى سلامته وبالتالي سلامة النظام المحاسبي والحكم على مجموعة العمليات المسجلة رغم أنه اكتفى بدراسة مفرادات العينات فقط.

إن المنظمة الاقتصادية كانت تقدم معلومات مالية حول نشاطاتها مما أدى إلى كون المراجعة كفحص انتقادي للمعلومات المحاسبية البحتة، وترك في الأذهان ، إلى اليوم ، أن كلمة مراجعة تعني مراجعة خارجية للحسابات يقوم بها خبير مستقل. وأن المراجعة المالية من الناحية التاريخية قديمة العهد وتعود إلى القرن الثالث قبل الميلاد.

.ولم تصبح مراجعة كل الوثائق المبررة وكل العمليات الحاصلة في مؤسسة أمرا ممكنا ولا مجديا. كما لفتت تلك التطورات الانتباه إلى مدى أهمية ودور نظام المراقبة الداخلية في تسهيل مهام المراجع الخارجي، ولقد ظهرنوعين آخرين من المراجعة ، المراجعة الداخلية ومراجعة العمليات.

***المراجعة الداخلية**

إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات وتضاعف أحجام هذه الأخيرة ، مما أدى إلى تضاعف المعلومات المالية التي ينبغي إعدادها دوريا ، كان من الأسباب المباشرة في ظهور المراجعة الداخلية. إذ مع كبر الحجم وضخامة الوسائل البشرية ، المادية والمالية المستعملة يصعب التسيير، تكثر العمليات والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات والتلاعبات أحيانا. لذا لا بد من خلية للمراجعة الداخلية للمؤسسة ، من المفروض أن يتبع أعضاؤها للمديرية العامة مباشرة ، تراقب مدى تطبيق محتويات نظام المراقبة الداخلية المتمثلة في مجموعة القوانين الداخلية ، الإجراءات وطرق العمل(المكتوبة وغير المكتوبة) المعمول بها وكذا تعليمات الإدارة ، الذي يهدف، كما سبقت الإشارة إليه ، إلى التحكم في المؤسسة.وإذا كانت المراجعة داخلية تهتم، في السابق ، بالناحية المالية والمحاسبية فقط ، كما هو عليه الحال في معظم المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية ، فإن مجال تدخلها قد توسع لدى المؤسسات الغربية ، وله أن يغطي مختلف الوظائف فيها. وعليه ، فإن أهداف خلية(مصلحة، دائرة ، مديرية... الخ) المراقبة الداخلية التابعة للمديرية

العامة ، قمة الهرم التنظيمي ، والمستقلة عن بقية المديريات الخاضعة للمراقبة الداخلية ، هي التأكد دوريا من أن النصوص المعمول بها كافية ، المعلومات المتدفقة ، عبر مختلف المستويات وفي جميع الاتجاهات ، صادقة ، العمليات شرعية ، التنظيمات فعالة والهياكل واضحة ومناسبة. إن ضرورة وجود هذه المصلحة في المؤسسة وتابعة لأكبر سلطة فيها أصبحت أمرا حتميا. وإلا كيف يتصور، في عالم اليوم ، في مؤسسة يعد عدد عمالها بالآلاف ، مع تعدد الوحدات والفروع مما يفرض لامركزية في التسيير واتخاذ القرارات ، غياب هذه الخلية التي تسهر على محاربة الانحرافات ، بشتى أنواعها ، عبر مختلف وظائف المؤسسة مركزيا ولا مركزيا. وبدونها كيف يمكن للمسئولين ، المركزين خاصة ، الثقة في المعلومات المتدفقة والتأكد من أنها خالية من الأخطاء والتزوير. سبقت الإشارة إلى أن المراجعة الداخلية كانت في أول الأمر تهتم بالجانب المالي والمحاسبي محاربة للأخطاء وأعمال الغش ، ثم توسع مجال تدخلها إلى كل وظائف الاستغلال داخل المؤسسة بما في ذلك المبيعات والصنع والإنتاج. فمجال هذا النوع من المراجعة أصبح مجالا واسعا جدا ، وهذا ما نلاحظه من خلال التعريف الذي خصص له المعهد الفرنسي للمراجعين والمراقبين المراجعة الداخلية هي فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف " :(IFACI) الداخليين المديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة. هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى. إن الأهداف الرئيسية للمراجعين الداخليين في إطار هذا

النشاط الدوري ، هي إذن تدقيق الطيبة فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية ، أن المعلومات صادقة ، العمليات شرعية ، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة". الجدير بالذكر أن اهتمام المراجعة الداخلية بكل ما يجري داخل المؤسسة أدى بدوره إلى ظهور مراجعة العمليات.

*** -مراجعة العمليات**

إن توسع مجال تدفق تدخل المراقبة الداخلية أدى بدوره إلى ظهور مراجعة العمليات التي تهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة ، يدرس هذا النوع من المراجعة مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة ويزود متخذ القرارات ، عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي ، بتحاليل واقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات وتطوير المؤسسة باعتبارها كنظام معقد مفتوح على محيط مسيطر متقلب وأعقد منه. بتعبير آخر ، أن مراجع العمليات يتعدى الناحية المالية ويتعمق

في كل ما يدرسه، يبحث عن الأسباب الحقيقية وليس هناك، بالنسبة إليه، ثوابت بل كل شيء قابل للدراسة وينبغي أن يكون حقلا لها. وللإلمام أكثر بمفهوم مراجعة العمليات نقدم فيما يلي تعريف المعهد الفيدرالي المالي الكندي له: إن الهدف الأساسي لمراجعة العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسئولياتها عن طريق تزويدها بتحاليل موضوعية، تقييم النشاطات وتقديم تعاليق واقتراحات حولها". بتعبير آخر، يمكن تحديد الجوانب الأساسية لهذا النوع من المراجعة في الآتي:

-يدرس المراجع العمليات ويحللها لكن ذلك بهدف تحسين النظام، ولهذا فهو لا يكتفي بما تعكسه المعلومات المتوفرة بل يذهب بعيدا بحثا عن الأسباب العميقة للظاهرة المشاهدة. فالمراجع العملي ينتقد كل شيء ولا يعترف بالثوابت والمحرمات وهذا ما يميزه عن مراقب التسيير ومراقب الموازنة.

-يدرس هذا المراجع كل وظائف المؤسسة، بما في ذلك الوظيفة المالية، ويشترط فيه أحيانا أن يكون خارجيا عنها.

<u>العلاقة بين الأنواع الثلاثة للمراجعة</u>

يمكن شرح العلاقة القائمة بين المراجعة الداخلية ، المراجعة العملية والمراجعة المالية بالاعتماد على معيارين هما هدف المراجع من عملية المراقبة التي سيقوم بها وموقعه من المؤسسة أي الصلة التي تربطه بها. بمعنى آخر، هل على المراجع أن يكون أجيرا في المؤسسة(داخليا) أم عليه أن يكون خارجيا عنها أم أنه ليس هناك ضرورة لذلك أحيانا. إن معياري الهدف وموقع المراجع مترابطان وأن الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها هذا المتدخل تحدد القيود فيما يخص علاقاته بالمؤسسة موضوع المراجعة.

&العلاقة بين المراجعة الداخلية ومراجعة العمليات:

إن كل من المراجعين يجول مختلف وظائف المؤسسة بهدف تحسين التسيير، إلا أن مفهوم مراجعة العمليات أوسع من مفهوم المراجعة الداخلية. وقد يشترط أحيانا، في مراجع العمليات أن يكون خارجيا ومستقلا تماما عن الإدارة ، وذلك حتى يستطيع الحكم على كيفية التسيير تلبية لرغبات أصحاب الأموال في الانضمام إلى المؤسسة أو شرائها مثلا. تلبية للرغبة في مثل هذه الحالات ، يقوم مراجع خارجي

مستقل محترف بفحص انتقادي قد يشمل كل وظائف المؤسسة أو بعضها، ينير طريق هؤلاء ويساعدهم في اتخاذ قرارهم النهائي.

& العلاقة بين المرجعة المالية ومراجعة العمليات

يظهر الاختلاف بين المراجع المالي ومراجع العمليات في الأهداف. فإذا كان كل منهما يدرس الناحية المالية فإن هدف الأول هو المصادقة عليها حتى يطمئن الغير .أما الثاني فقد يدرس الحسابات ويتأكد من سلامتها بهدف تزويد متخذ القرارات بمعلومات موثوق فيها ، ويذهب إلى أبعد من ذلك.

وإذا كان كل مراجع يمكن أن يعطي رأيه حول نوعية الحسابات، فإن هذه الأخيرة لا تكتسب قوتها القانونية إلا بعد الحكم عليها بأنها شرعية وصادقة من طرف محترف محايد أي خارجي عن المؤسسة موضوع الدراسة. لا يمكننا وضع حد فاصل وواضح بين المراجعة المالية ومراجعة العمليات، لكن اختلاف الأهداف التي يرغب كل منهما في تحقيقها تمنعنا من عدم الخلط بين النوعين. مثال حول مراجعة خزينة المؤسسة: قد يكون هدف مراجع العمليات جمع ما أمكن من المعلومات الضرورية حول تسيير الخزينة وإعطاء رأي حول ذلك في هل أن تسييرها مثالي. وهو في هذا يدرس الموازنة، التقديرات، مع البنك، الإيداع السريع للأموال فى الاستعمال العقلاني لتواريخ القيم البنك، اختيار وسائل التمويل المستعملة من طرف المؤسسة... الخ.

-إن هدف المراجع المالي، عند مراجعته للخزينة ، هو تدقيق الحسابات(الصندوق ، الحسابات الجارية المصرفية والحسابات الجارية البريدية) والتأكد من موافقتها للواقع. وهو في ذلك يحتاج إلى معلومات خارج المحاسبة وعليه ، تدعيما لرأيه، الإطلاع على بيانات ومعطيات عملية أخرى لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالخزينة كالموازنة والتقديرات الموازنية والتسيير العقلاني للأموال.

& العلاقة بين المراجعة المالية والمراجعة الداخلية

يشترط في المراجع المالي الذي يحكم على شرعية وصدق الحسابات وبالتالي يكسبها قوتها القانونية تجاه الغير أن يكون خارجيا عن المؤسسة ولا يربطه بها عقد عمل. أي عكس ما هو عليه الحال بالنسبة للمراجع الداخلي، أجير يتقاضى أجرة، يدرس الحسابات كميدان من ميادين التسيير، بهدف التحسين. ومهما يكن

فإن المراجع الداخلي تابع للإدارة وعليه أن ينال رضاها. بتعبير آخر ، تتمثل أوجه الاختلاف على مستويين:

-الهدف: إن هدف المراجع المالي هو المصادقة على الحسابات وذلك تلبية لرغبات الغير، وهذا ما لم يستطع فعله المراجع الداخلي. وإذا كان هذا الأخير يولي اهتماما للجانب المالي ونوعية الحسابات فذلك تلبية لرغبة الإدارة لا غير.

-الموقع: إن المراجع الداخلي أجير كباقي أجراء المؤسسة الآخرين إلا أن المراجع المالي، بحكم الهدف الذي يسعى إليه ، يشترط فيه أن يكون مستقلا تماما وهو دائما خارجي عن المؤسسة التي يراجعها.

وكخلاصة لكل ما سبق فإن للمراجعة هدفان أساسيان هما المصادقة على القوائم المالية وتقييم الأداءات في المؤسسة. يسعى المراجع الخارجي إلى تحقيق الهدف الأول في إطار المراجعة المالية وإلى تحقيق الهدف الثاني في إطار مراجعة العمليات. أما فيما يخص المراجع الداخلي الموظف الأجير) فإن دراسته للحسابات وإعطاء الرأي حولها يدخل في إطار المراقبة الداخلية ولا يكسبها قوتها القانونية .وهو، وبتقييمه للأداءات، يخدم التسيير وينير طريق متخذ القرارات .

<u>مكونات نظرية المراجعة :</u>

يمكن تعريف نظرية المراجعة بأنها مجموعة من الفروض والمفاهيم، والمعايير والأهداف والإجراءات ، والتي تمثل مبادئ تلقي قبولا ومتعارف عليها في المجال المهني، حيث تفيد المراجع في اتخاذ القرارات المتعلقة بكل خطوة من خطوات المراجعة.

وفيما يلي شرح موجز للعناصر سالفة الذكر:

<u>الفروض:</u>

يمكن تعريف الفروض بأنها المبادئ الأساسية والتي تمثل حقائق يعتمد عليها في تبيان هدف المراجعة أو ممارسات المراجعة.

وفيما يلي عرض لفروض المراجعة التي يمكن أن تشكل جانبا في بناء نظرية المراجعة:

١- ليس هناك ثمة تعارض في المصالح بين المراجع من جهة والإدارة المعنية بإعداد القوائم المالية من جهة أخري.

وينبثق من هذا الفرض مفهوم إستقلال المراجع وحياده، حيث أنه يمثل طرفا مستقلا ومحايداً بين إدارة المنظمة من جهة ، وأصحاب المصلحة من جهة أخري.

٢- إن وجود نظام للرقابة الداخلية يتسم بالكفاءة والفعالية يكون مؤشرا ذو دلالة موضوعية علي سلامة ودقة مخرجات نظام المعلومات الذي تعتمد عليه إدارة المنظمة والأطراف ذات العلاقة .ويرتبط بهذا الفرض مفهوم خطر المراجعة والذي يشمل مخاطر الفشل في اكتشاف خطأ مادي، وكذلك المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة الداخلية.

٣- ان الرأي الذي يبديه مراقب الحسابات في تقريره بشأن مدي عدالة القوائم المالية ، يتطلب بالضرورة حتمية الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تلقي قبولا عاما .وعلي ذلك فإن المعلومات التي تعكسها هذه القوائم المالية تتسم بالدقة المحاسبية ، ودرجة الإفصاح الكافي في ضوء تطبيق مفهوم الأهمية النسبية ، ومفهوم التقرير.

٤- إن التأهيل العلمي والعملي للمراجع يمكنه من تحقيق كفاءة وفعالية الأداء لعملية المراجعة ، الأمر الذي يمكنه من التحقق من مدي جودة القوائم المالية، ويكمل هذا الفرض عدم وجود أي قيود أو عوائق تحول دون قيام المراجع بالتحقق من جودة القوائم المالية ، وبالتالي تتلاشي، فجوة التوقعات بين المراجع نمن جهة والمساهمين والأطراف ذات العلاقة من جهة أخري.وينبثق من هذا الفرض مفهوم رقابة الجودة ومفهوم العناية الواجبة.

٥- ما لم يكن هناك دليل علي العكس فإن ما حدث في الماضي يمكن أن يحدث في المستقبل .وهذا الفرض يؤكد علي الثبات والاستمرارية، وبالتالي فإن خبرات المراجع المتراكمة فيما يتعلق بالمنشأة التي يقوم بمراجعها سوف تساعده في تقييم الأحداث المالية والحقائق التي تعامل معها في الماضي وصولا إلي استشراف المستقبل، فالمعلومات المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق وما به من نواحي قوة أو ضعف، وكذلك المبادئ المحاسبية التي تنتهجها المنظمة والتي تكون متوافقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها سوف تكون مستمرة في المستقبل ما لم يكن هناك أي متغيرات محتملة، وينبثق من هذا الفرض مفهوم الثبات والاستمرارية.

٦- تلعب أدلة الإثبات دورا محوريا في تمكين المراجع بإبداء رأيه في مدى عدالة القوائم المالية ، وبالتالي فإن هذا الفرض

يعكس أهمية هذه الأدلة في تمكين المراجع من تحقيق المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ، حيث يقوم المراجع بجمع وتقييم هذه الأدلة في ضوء مفهوم الموضوعية وذلك إطار زمني ملائم ، وتكلفة مناسبة.

المفاهيم :

تعتبر المفاهيم بمثابة إستنتاجات من الفروض، كما أن مفاهيم المراجعة تعكس إجراءات المراجعة.

ويمكن عرض هذه المفاهيم كما يلي:

١ – مفهوم الإستقلال للمراجع:

ويتضمن مفهوم الإستقلال ثلاثة عناصر أساسية مترابطة هي:

(أ) الإستقلال المادي.

(ب)الاستقلال التنظيمي.

(ج) الاستقلال الفكري" الذهني."

ويعتبر الإستقلال الفكري مسئولية المراجع ذاته في الحفاظ عليه لأنه يكمن في ضميره ، حيث يتبلور في ثلاثة مقومات هي:

-الاستقلال الفكري عند وضع برنامج المراجعة.

-الاستقلال الفكري عند القيام بالفحص والتحقق.

-الاستقلال الفكري عند كتابة التقرير.

وجدير بالذكر أن مفهوم الاستقلال يمثل إستنتاجاً منطقيا من الغرض الأول السابق بيانه ومؤداه : أنه ليس هناك ثمة تعارض في

المصالح بين المراجع من جهة، والإدارة المعنية بإعداد القوائم المالية من جهة أخري.

٢ – مفهوم خطر المراجعة:

يعرف خطر المراجعة بأنه ذلك الحدث الذي يفشل بسببه المراجع في أن يصيغ تقرير المراجعة عندما تكون القوائم المالية بها

(أخطاء مادية جوهرية) كما يعرفها البعض الآخر بأنها المخاطر التي تشير إلي أن المراجعين قد يعطون رأي مراجعة غير ملائم علي القوائم المالية ويكون ذلك من خلال صورتين:

وهي المخاطر الخاصة بأن (أ) مخاطر ألفا وهي المخاطر الخاصة بأن المراجع قد يعبر عن رأي متحفظ عن قوائم مالية غير محرفة جوهريا.

(ب)مخاطر بيتا وهي المخاطر الخاصة بأن المراجع قد يعبر عن رأي غير متحفظ عن قوائم مالية محرفة ماديا.

مخاطر المراجعة

مخاطر إبداء رأي نظيف عن قوائم محرفة ماديا

وفيما يلي نعرض لمكونات خطر المراجعة علي النحو التالي:

أولا : مخاطر حدوث خطأ مادي:

ترجع مخاطر حدوث خطأ مادي بالقوائم المالية إلى عاملين هما:

-المخاطر الكامنة.

-مخاطر الرقابة الداخلية.

وفيما يلي مناقشة للعاملين المذكورين:

١- (المخاطر الكامنة) يعرف الخطر الكامن" : بأنه ذلك الخطر الناتج عن عدم وجود إجراءات رقابية محددة تمنع حدوث الأخطاء او تبرزها عند حدوثها، ويشير هذا التعريف إلى احتمالية وجود خطأ مادي وهو يصنف ضمن مخاطر غير قابلة للرقابة نتيجة عدم وجود أو ضعف ضوابط الرقابة الداخلية ، وقد تنتج هذه المخاطر الكامنة كنتيجة لعدم أمانة إدارة المنظمة موضع المراجعة فتلجأ إلى التحريف في القوائم المالية بدافع إظهار المنظمة في صورة مغايرة للواقع بهدف

إنجاح عزمها علي زيادة رأس المال وطرح أسهم جديدة ، أو نتيجة لمحاولة جذب مستثمر إستراتيجي للاستحواذ على حصة حاكمة فيها ، وهو ما يدفعها على إظهار معلومات لا تعكس واقع المنظمة، وقد يتجه التحريف في بنود القوائم المالية إلي التقديرات المحاسبية مثل المخصصات ، والإهلاكات ، وتقييم مخزون آخر المدة.

٢- (مخاطر الرقابة الداخلية) من المؤكد أن وجود حزمة من الضوابط والإجراءات الوقائية في نظام الرقابة الداخلية الذي تقوم بوضعه إدارة المنظمة لضمان الحفاظ وحماية الأصول، وكذلك لضمان دقة وسلامة البيانات المحاسبية فإن ذلك ينعكس علي تخفيض احتمالات حدوث أخطاء جوهرية أو حالات غش إلى أدني حد ممكن ، لذلك فإن المراجع في سبيله إلى مواجهة مخاطر الرقابة الداخلية فإنه يقوم بإجراءات التحقق من مدي الالتزام ، وإجراءات التحقق الجوهرية.

ثانيا :مخاطر الفشل في اكتشاف خطأ مادي:-

وهذا النوع من المخاطر يمكن الرقابة عليه ، ويتضمن عاملين هما:

-مخاطر رقابة الجودة – .مخاطر المعاينة.

- مخاطر رقابة الجودة

وهذه المخاطر تنتج من القصور في جمع أدلة إثبات وتقييمها بموضوعية على نحو صحيح، وقد يرجع ذلك إلى بعض البنود التي تتضمنها القوائم المالية ، مثل التقديرات المحاسبية والتي تستند إلى التقدير الشخصي، لذلك فمن الضروري العناية بالتأهيل السلوكي للمراجعين من خلال النشرات المهنية الإلزامية والتي تستهدف الارتقاء بجودة الحكم المهني للمراجع في إطار الالتزام بالقواعد الأخلاقية للمهنة ، فضلا عن حرص المراجع عن عدم التعرض للأخطار الناتجة عن مخالفة دستور المهنة حتى لا يقع تحت طائلة الإخلال بالمسئولية التأديبية أو المسئولية المدنية، أو المسئولية الجنائية، وهو ما يتطلب أن يتصف المراجع بالنزاهة والاستقامة والكفاءة والموضوعية خاصة، وأن المراجع وهو في سبيله لإبداء الرأي بشأن القوائم المالية ومدي عدالتها ، فإنه يقوم بتجميع أدلة إثبات كافية وملائمة وتقييمها على نحو صحيح بعيدا عن أي هوي قد يتحكم فيه الحكم الشخصي للمراجع نتيجة فشله في اكتشاف التحريف المادي في القوائم المالية بسبب عدم كفاءة وفعالية تجميع وتقييم أدلة موضوعية للإثبات عن المعاملات

المالية ونتائجها، وهو ما يعكس مخاطر الرقابة علي جودة القوائم المالية سواء كان الخطأ المهني للمراجع بقصد أو دون قصد.

وعلى ذلك فإن العمل علي مواجهة مخاطر الجودة يتطلب المراجع العمل علي التحسين المستمر لمستوي الأداء المهني لفريق المراجعة المعاون له، حيث يتم تأسيس معايير جودة تتضمن سياسات وإجراءات لتحقيق جودة العمل ومتابعة نتائج عمل المراجعة للتأكد من أنه نتاج التوجيه والإشراف الدقيق ، وأنه تم بطريقة توفر تأكيد معقول بأن العمل قد تم أدائه بشكل يتسم بالكفاءة والفعالية.

مخاطر المعاينة

تنقسم هذه المخاطر إلي نوعين:

(أ) الخطر الناتج عن استخدام العينات الإحصائية.

(ب) الخطر الناتج عن استخدام العينات غير الإحصائية.

ويرجع احتمال حدوث الخطر في كلا من العينات الاحصائيه وغير الإحصائية إلى أن كلا النوعين من العينات تستند في اختيارها وتقييمها إلى التقدير الشخصي للمراجع ,وجدير بالذكر أن المراجعين يختلفون في درجه قبولهم للخطر , فالبعض لديهم الاستعداد لتقبل درجه خطر عالية ، في حين أن الآخرين يفضلون سياسة الحيطة والحذر في قبول الخطر ، وذلك في ضوء رقم الأعمال للوحدة محل المراجعة. والخطر الناتج عن استخدام أسلوب العينات ، حيث تتحدد حجم العينة في ضوء اختبار نظام الرقابة الداخلية المطبق ، فهذا الخطر يعكس فشل المراجع في الوقوف على حقيقة الأخطار الجوهرية, حيث تكون العينة المختارة غير ممثلة للمجتمع ,وبالتالي تحدث العديد من المخاطر منها:

(أ)خطر الرفض غير الصحيح للعينة.

(ب) خطر القبول غير الصحيح لعينة بها أخطار.

(ج)خطر انخفاض أو زيادة الثقة وهى الناتجة من (أ) أو(ب) حيث تعني الثقة بأنها قياس احتمال وقوع تقدير العينة خلال حدود الدقة الموضوعة أو المتوقعة ، ويعبر عن الثقة في شكل مدي ثقة وهذا المدي يتوقف علي الخبرة المهنية للمراجع في تحديد العوامل التي تؤثر في نطاق الفحص مثل المخاطرة والأهمية النسبية

وتجدر الإشارة إلي أن المراجع يقترب من مستوي الدقة ومستوي الثقة في ضوء سلامة وقوة نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمنظمة. وعلي ذلك فإن مفهوم خطر المراجعة يمثل إستنتاجا منطقيا مستمد من الفرض الثاني لنظرية المراجعة والسابق بيانه والذي يقضي" .بان وجود نظام للرقابة الداخلية يتسم بالكفاءة والفعالية يكون مؤشراً ذو دلاله موضوعية علي سلامة ودقة مخرجات نظام المعلومات الذي تعتمد عليه إدارة المنظمة والأطراف ذات العلاقة.

<u>مفهوم الأهمية النسبية</u>

يقصد بمفهوم الأهمية النسبية أنه مصطلح يشير إلى نسبية أو أهمية بند معين ضمن مكونات القوائم المالية ، بحيث يعتبر هذا البند ذو أهمية نسبية ، إذا ما كان استبعاده أو تحريفه يشكل تأثيرا جوهرياً على دلالات القوائم المالية، وما تعكسه من مؤشرات، وهو الأمر الذي يؤثر علي الصورة الذهنية للموقف المالي للمنظمة الذي تعكسه هذه القوائم المالية وبالتالي على مستخدمي وقارئي هذه القوائم من الأطراف الداخلية" إدارة المنظمة "أو الأطراف الخارجية مثل المساهمين – الدائنين – البنوك ... الخ "ويعتبر التحريف في القوائم المالية ذو أهمية نسبية علي المستخدم لهذه القوائم ، إذا ماكان من شأن هذا التحريف أن يؤثر سلبا أو إيجابا علي قراره. وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ نتيجة التحريف في بند من البنود الواردة بالقوائم المالية. ولقدتم تقديم منهجاً كميا لتقدير حدود الأهمية النسبية للأخطاء على الوجه التالي

(أ) يقوم مراقب الحسابات بتقدير حدود الأهمية النسبية الكلية للأخطاء أي أقصى مبلغ خطأ يمكن قبول وجوده في القوائم المالية.

(ب) يقوم مراقب الحسابات بتقدير أقصي مبلغ يمكن أن يسمح بوجوده في البنود التي تراجع باستخدام المعاينة الاحصائية، كما يقوم بذات الخطوة بالنسبة للبنود التي تراجع بأساليب غير إحصائية ويتم ذلك باستخدام أساليب كمية.

(ج) المقارنة مع حدود الأهمية النسبية: ولكي يحدد المراجع ماي مكن أن يعتبر تقلبات غير عادية أو يحكم على بند ما بأن قيمته الدفترية معقولة، فإنه يقارن هذه القيمة الدفترية مع القيمة التقديرية التي توصل إليها، فإذا كانت القيمة الدفترية تقع داخل فترة الثقة للتنبؤ ، فإن ذلك يعني أن القيمة الدفترية تقع في الحدود المعقولة وبالتالي:

-إنها غالبا خالية من أي أخطاء هامة.

-لم يحدث أي تغير ذو أثر هام في الظروف المحيطة بالمنشأة.

-لم تقع أحداث غير عادية تؤثر على نشاط المنشأة.

مفهوم التقرير :

لما كان الغرض الأساسي للمراجعة هو التحقق من أن الحسابات الختامية تعبر تعبير عادلا عن نتيجة النشاط ، وأن

الميزانية تعبر بعدالة عن المركز المالي للوحدة محل المراجعة ، فإن التقرير الذي يعده المراجع يجب أن يشمل بكل وضوح تعبيرات واضحة علي سبيل اليقين تشير إلي رأي المراجع دون أدني غموض أو لبس مع بيان الحيثيات والمعلومات التي تؤيد رأي المراجع لأن التقرير المعد هو موجه إلي مستخدمي القوائم المالية. ولقد أوضحت التجربة الأمريكية والتي سوف نعرض لها لاحقا المعايير التي تحكم إعداد تقرير المراجع وهي:

المعيار الأول :يوضح مدى تمشي القوائم المالية التي أعدتها الوحدة محل المراجعة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

المعيار الثاني :يشير إلى مدي الثبات والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة مالية إلي أخري.

المعيار الثالث :التحقق من مدى الإفصاح الكافي في القوائم المالية.

المعيار الرابع :أن يكون إفصاح المراجع عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة. وحتى تكون تقارير المراجع الموجهة إلى كافة الأطراف الداخلية والخارجية من مستخدمي القوائم المالية تتسم بالفعالية والكفاءة ، فإنها يجب أن تحتوي على معلومات كافية تمثل النتائج التي توصل إليها المراجع، والتي تشكل الحيثيات المؤيدة للرأي الذي توصل إليه، ويجب أن يتسم التقرير بالاكتمال والوضوح والحسم والشمول من خلال ما يتضمنه من تعبيرات ومصطلحات لا تقبل التأويل، وهي بذلك تصبح أداة فعالة للاتصال مع كافةة الأطراف ذات العلاقة بهذا التقرير سواء إدارة الوحدة محل المراجعة الذي يرتبط معهم بالمسئولية العقدية، أو الأطراف الخارجية الذين يعدون من أطراف الوكالة بالرغم من عدم وجود عقد

مكتوب معهم حيث تكون مسئولية المراجع تجاههم مسئولية تقصيرية مثل المساهمون والدائنون ، البنوك ، الضرائب...الخ.

ويمثل مفهوم الأهمية النسبية ، وكذلك مفهوم التقرير استنتاجين مستمدين من الفرض الثالث لنظرية المراجعة والسابق

بيانه والذي يقضي بالآتي:

إن الرأي الذي يبديه مراقب الحسابات في تقريره بشأن مدى عدالة القوائم المالية يتطلب بالضرورة حتمية الإلتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تلقي قبولا عاماً ، وعلي ذلك فإن المعلومات التي تعكسها هذه القوائم المالية تتسم بالدقة المحاسبية ودرجة الإفصاح الكافي في ضوء تطبيق مبدأ الأهمية النسبية.

مفهوم العناية الواجبة :

يمثل مفهوم بذل العناية المهنية الواجبة أحد المعايير التي تتشكل منها مجموعة المعايير التنظيمية التي تتعلق بالتكوين

الشخصي للمراجع. وهناك عدة مقاييس تعكس مدى بذل العناية المهنية للمراجع.

(أ)مدى كفاية أدلة الإثبات التي جمعها المراجع وقام بتقييمها.

(ب) إكتمال أوراق العمل والتي تمثل وثائق لما بذله المراجع من عناية مهنية واجبة.,

(ج) مدى كفاءة وفعالية التقرير المقدم من المراجع والذي يعكس مهارته وتطبيقه المعتدل لمبدأ الحيطة والحذر.

(د)مدى الالتزام بدليل إرشادات وإجراءات المراجعة.

مفهوم رقابة الجودة :

يجب على فريق العمل المنوط به عملية المراجعة أن يتمسك بالإجراءات المصممة للتأكيد علي جودة المراجعة وعلي إعتناق ثقافة الجودة، أي تأصيل ثقافة مهنية حديثة لنطاق عمل المراجعة الداخلية أو المراجعة الخارجية على حد سواء ، وهو ما يتطلب تأسيس معايير جودة تتضمن سياسات وإجراءات تحقق جودة العمل بالوحدة محل المراجعة تكون أساسا للرقابة والمتابعة لنتائج عمل

المراجعة في ضوء معايير الجودة المحددة مسبقا. وتحقيق مفهوم رقابة الجودة تتطلب الاستعانة بأعضاء فريق العمل الخاص بعملية المراجعة من ذوي التخصصات النوعية ذات العلاقة بمختلف جوانب عملية المراجعة ، مع توافر التأهيل العملي ةبما يوفر مراجعين ذوي كفاية ملائمة ، وأن هذا الفريق يخضع للتوجيه والإشراف الدقيق لضمان جودة عمليات المراجعة بكفاءة وفعالية من خلال أداء عمل المراجعة طبقا لمعايير المراجعة والمتطلبات المهنية الأخرى.

ويمثل مفهوم بذل العناية المهنية الواجبة ، ومفهوم رقابة الجودة استنتاجين مشتقين من الفرض الرابع لنظرية المراجعة والسابق عرضه ومفاده: إن التأهيل العلمي والعملي للمراجع يمكنه من تحقيق كفاءة وفعالية الأداء لعملية المراجعة ، الأمر الذي يمكنه من التحقق من مدى جودة القوائم المالية ، ويكمل هذا الفرض عدم وجود أي قيود أو عوائق تحول دون قيام المراجع بالتحقق من جودة القوائم المالية.

مفهوم الثبات والاستمرارية

يقوم هذا المفهوم على الثبات والاستمرارية في تطبيق السياسات المحاسبية من عام إلى آخر، وأن أي تغيير تجربة الوحدة محل المراجعة في هذه السياسات يكون بأسباب منطقية ، وعليها أيضا الإفصاح عن هذا التغيير. وعلي ذلك فإن المراجع يعد مسئولا عن مراجعة التقديرات المحاسبية الخاصة بالوحدة - محل المراجعة - باعتبارها أحد مجالات إنتاج المعلومات المحاسبية بشكل يسمح بتعظيم منفعة الاستخدام للمعلومات المحاسبية ، وكلما إتسمت التقديرات المحاسبية بالدقة كلما ادي ذلك إلي جودة المحتوي الإخباري للتقارير المحاسبية ، نظرا لأن التقديرات المحاسبية تمثل أهم محددات نظام المعلومات المحاسبية وأنها كلما كانت تتسم بالدقة والموضوعية والبعد عن الحكم الشخصي، كلما انعكس ذلك علي جودة ومصداقية القوائم المالية، من هنا فإن تطبيق مفهوم الثبات والاستمرارية يتطلب من المراجع التحقق من استمرارية العلاقات القائمة بين البيانات بما يوضح مدى ملائمة استمرار المعادلات التي استخدمتها الإدارة في إعداد التقديرات المحاسبية، وجدير بالذكر أن مفهوم الثبات والاستمرارية يمثل أهم إجراءات مدى الالتزام عند اختبار نظام الرقابة الداخلية في الوحدة محل المراجعة. ومفهوم الثبات والاستمرارية يمثل استنتاجا منطقيا من الفرض الخامس السابق بيانه ومؤداه "ما لم يكن هناك دليل علي العكس فإن ما حدث في الماضي يمكن أن يحدث في المستقبل".

وهذا الفرض يؤكد على مفهوم الثبات والإستمرارية وبالتالي فإن خبرات المراجع المتراكمة فيما يتعلق بالمنشأة محل المراجعة سوف تساعده في تقييم الأحداث المالية والحقائق التي تعامل معها في الماضي ، وصولا إلى استشراف المستقبل، فالمبادئ المحاسبية التي تنتهجها المنشأة والتي تكون متوافقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، سوف تكون مستمرة في المستقبل ما لم يكن هناك أي متغيرات محتملة.

مفهوم دليل إثبات كافي وملائم للمراجعة

أن الحصول على دليل إثبات للمراجعة كافي وملائم سيكون حجر الزاوية في توصل المراجع إلى استنتاجات موضوعية تكون أساسا لإبداء رأيه في مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية التي قام بمراجعتها. وجدير بالذكر أن المراجع يقوم بأداء إجراءات الالتزام، وإجراءات التحقق الجوهرية بهدف جمع أدلة إثبات يتم بموجبها تكوين الرأي عن مدى عدالة وجودة القوائم المالية. ويوضح الشكل التالي العلاقة بين إجراءات المراجعة وأدلة الإثبات ورأي المراجع. وعلي ذلك فإن مفهوم استخدام دليل إثبات ملائم وكاف لعملية المراجعة ، يسهم في اقتناع المراجع بالرأي الذي يبديه بشأن مدى عدالة القوائم المالية ، ويمثل استنتاجا منطقياً مستمد من الفرض السادس والسابق بيانه والذي يقضي بالآتي:

"تلعب أدلة الإثبات دوراً محورياً في تمكين المراجع في إبداء رأيه في مدى عدالة القوائم المالية، وبالتالي فإن هذا الفرض يعكس أهمية هذه الأدلة في تمكين المراجع من تحقيق المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ، حيث يقوم المراجع بجمع وتقييم هذه الأدلة في ضوء مفهوم الموضوعية وذلك في إطار زمني ملائم وبتكلفة مناسبة."

المعايير :

تعرف المعايير بأنها الأنماط أو المقاييس التي تحكم الأداء المهني لعملية المراجعة ، والتي تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم. ويجب التفرقة بين معايير المراجعة فالأولي تمثل مبادئ وبين إرشادات المراجعة تحكم الأداء المهني للمراجع ، أما الثانية فهي مبادئ تفصيلية ، وقد أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام ١٩٧٢ نشرة تتضمن معايير المراجعة طبقا لما هو متعارف عليه في الممارسة المهنية. وتنقسم هذه المعايير إلي ثلاثة مجموعات يضم كل منها مجموعة المعايير التي تندرج تحت كل مجموعة من\ المجموعات الثلاث وهي:

المجموعة الأولي :معايير عامة

ويندرج تحت هذه المجموعة المعايير الثلاثة التالية:

١ .معيار التأهيل العملي :حيث جاء بهذا المعيار أنه يجب أن يتم أداء عملية المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص تتوافر لديهم

متطلبات التأهيل العملي وهي نتاج التدريب والتعليم المستمر لإكسابهم المهارة الفنية اللازمة للعمل في مجال المراجعة.

٢ .معيار الاستقلال والحياء :وهو يتضمن ثلاثة أنواع من الاستقلال:

(أ)الاستقلال التنظيمي.

(ب) الاستقلال المالي.

(ج) الاستقلال الفكري.

٣ .معيار بذل العناية المهنية الواجبة :وهو أحد المعايير التي يجب مراعاتها عند أداء عملية المراجعة، وأيضا عند إعداد التقرير لمستخدمي وقارئي هذه القوائم المالية.

المجموعة الثانية : معايير العمل الميداني:

ويندرج تحت هذه المجموعة المعايير الثلاثة التالية:

١-معيار تخطيط العمل وتوزيع المهام على فريق المراجعة والإشراف عليهم ، وهو ما يتطلب وضع برنامج مراجعة حيث يتم توزيع المسئوليات التنفيذية على فر يق عمل المراجعة والذي يجب صقله ببرامج تدريبية مثل:

(أ) برنامج فحص نظام الرقابة الداخلية.

(ب)برنامج مراجعة الميزانية.

(ج) برنامج فحص القوائم والحسابات والكشوف الملحقة بالميزانية.

(د) برنامج مراجعة الحسابات الختامية.

٢-معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية وهو حجر الزاوية في التخطيط لعملية المراجعة، ويتضمن هذا المعيار تحديد مدى الإختبارات التي يجب أن يقوم بها المراجع لنظام الرقابة الداخلية سواء اختبارات مدى الإلتزام أو اختبارات التحقق الجوهرية وذلك لتحديد حجم العينة طبقا لنتائج هذه الإختبارات.

٣ -معيار أدلة وقرائن الإثبات من خلال تجميع وتقييم أدلة موضوعية للإثبات تتسم بالكفاية والملائمة والصلاحية بالإضافة

إلي التوقيت المناسب اللازم للحصول عليها، حيث تتعدد وتتنوع هذه الأدلة منها:

(أ) الجرد الفعلي.

(ب)المصادقات سواء الإيجابية أو السلبية.

(ت)الإرتباطات.

(ث)المراجعة بالمقارنة.

(ج)المراجعة الحسابية.

(ح)المراجعة المستندية.

(خ)المراجعة الفنية.

(د)الشهادات الداخلية والخارجية.

وهذا التعدد والتنوع لأدلة الإثبات يسهم في توفير أساس موضوعي للمراجع لإبداء رأيه بشأن عدالة القوائم المالية وجودتها.

المجموعة الثالثة : مجموعة معايير إعداد التقريروتتكون هذه المجموعة من أربعة معايير هي:

١ -معيار توضيح تقرير المراجع مدى تمشي القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

٢ -معيار مدى الثبات والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلي أخري، وأن يذكر في التقرير حالات عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ المحاسبية.

٣ -معيار الإفصاح والشفافية :حيث انه ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير المراجعة فإن الإفصاح بالقوائم المالية يعد كافيا.

٤ -معيار إفصاح المراجع عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، ويجب أن يحدد في تقرير المراجع طبيعة عمله ودرجة مسئوليته.

<u>إجراءات المراجعة :</u> هناك خمسة أنواع من الإجراءات التي يتبعها المراجعون عندما يقومون بتجميع وتقييم أدلة الإثبات عن المعاملات المالية ونتائجها، وذلك لتحديد مدى عدالة القوائم المالية:

النوع الأول :دراسة تحليلية لنظام الرقابة الداخلية المطبق في الوحدة محل المراجعة.

النوع الثاني : إختبارات الرقابة بهدف تقدير خطر الرقابة.

النوع الثالث : الإجراءات التحليلية والتي تشمل استخدام نسب التحليل المالي والمحاسبي ومقارنتها بالنسب المقابلة لها في السنوات السابقة.

النوع الرابع : الاختيارات التفصيلية للأرصدة خاصة أرصدة الميزانية، مثل إرسال مصادقات للتحقق من أرصدة حسابات العملاء المدينة.

النوع الخامس :الاختبارات الأساسية ، وهي تتبلور في إجراء اختبارات علي دورة المحاسبة ، فإذا ما كان تسجيل الأحداث المالية تم علي وجه الدقة في دفتر اليومية ، ثم تم ترحيل هذه القيود للحسابات ذات العلاقة بدفتر الأستاذ، فإن المراجع هنا يمكن أن يصل ألي قناعة بسلامةوصحة الإجماليات بدفتر الأستاذ العام.

<u>مسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الأخطاء والغش:</u>

ونعرض فيما يلي لماهية الأخطاء وأنواعها وأثرها على ميزان المراجعة المالية بشقيها سواء الحسابات الختامية أو قائمة المركز المالي. وتتمثل الأخطاء في تسجيل بعض العمليات في الدفاتر بطريقة غير سليمة أو عدم قيدها كليا أو جزئيا، هذا ويمكن تقسيم الأخطاء من نواحي مختلفة، فهناك أخطاء نتيجة السهو، وأخطاء أخرى يحدثها البعض عمداً ، كما أن هناك أخطاء تؤثر علي توازن ميزان المراجعة ، وأخطاء أخري لا تؤثر علي توازنه، ومهما راعي القائمون بالعمل الدقة والإتقان، فلابد من حدوث بعض الأخطاء، إلا أن الإدارة السليمة هي التي تضع النظم

والقواعد التي تكفل تقليل هذه الأخطاء إلى أدني حد ممكن سواء أكان ذلك يحدث سهواً أو عمداً. ومن الوسائل التي تلجأ إليها المنشآت في هذا الشأن تصوير ميزان المراجعة دورياً ومراجعة العمليات التي تتم أولاً بأول بواسطة موظفي آخرين بخلاف الذين أنجزوا العمليات أول مرة.

<u>أنواع الأخطاء المحاسبية:</u> والأخطاء عموماً يمكن تقسيمها غلي نوعين رئيسيين:

(أ) الأخطاء الكتابية :

ومن أمثلة هذه الأخطاء ما يأتي:

-الخطأ في العمليات الحسابية.

-الخطأ في الترصيد.

-الخطأ في نقل الأرقام من صفحة لأخرى.

ويمكن تقسيم الأخطاء الكتابية بصفة عامة إلي الأنواع التالية:

*** أخطاء الحذف:- وهي التي تنشأ عن عدم قيد عملية بأكملها أو قيد طرف منها، ففي الحالة الأولي لا يتأثر ميزان المراجعة، أما في الحالة الثانية فإن الميزان لا يتوازن وبذلك يسهل البحث عن أسباب الفروق وتصحيحها بالدفاتر.**

*** الأخطاء الأرتكابية:- وهي التي تنشأ عن الأخطاء الحسابية في الجمع والطرح أو الضرب أو القسمة أو عن الخطأ في ترحل العملية لدفتر الأستاذ، ولا تؤثر الأخطاء الحسابية في الميزان إذا كان الخطأ يتساوي في الجانبين المدين والدائن، ولا سبيل لكشف هذه الأخطاء إلا بمراجعة المستندات الأصلية.**

***الأخطاء التعويضية أو المتكافئة:- وتنشأ عن وجود خطأ أو جملة أخطاء في الجانب المدين يقابلها خطأ أو جملة مساوية لها في الجانب الدائن، والأخطاء المتكافئة لا يظهر أثرها علي ميزان المراجعة نظراً لتساوي الخطأ في الجانبين.**

وفيما يلي مثل للأخطاء المتكافئة:

إذا أثبتنا عملية مبيعات نقدية بمبلغ ١٠٠ جنيه صحيحة بالجانب المدين وهو ح / النقدية، إلا أنها

أثبتت بالجانب الدائن وهو ح /المبيعات بمبلغ ١٠ جنيه.

وذلك كما يلي:

١٠٠ من ح /النقدية

١٠ إلي ح /المبيعات

فإذا حدث وأثبتنا عملية مشتريات نقدية بمبلغ ١٠٠جنيه بمبلغ ١٠ جنيه في الجانب المدين، وهو ح/المشتريات إلا أنها أثبتت بالجانب الدائن .وهوح/النقدية بمبلغ ١٠٠ جنيه كما يلي:

١٠ من ح /المشتريات

١٠٠ إلي ح /النقدية

وبذلك تؤدي العملية الأولي إلي زيادة في الجانب المدين من ميزان المراجعة قيمتها ٩٠ جنيه يقابلها زيادة في الجانب الدائن ناتجة من العملية الثانية بنفس القيمة، وبذلك يتساوي الخطأ في الجانبين ولا يظهر أثره على ميزان المراجعة.

*** أخطاء توجيه الحسابات: - هي الأخطاء الناتجة عن ترحيل المبالغ إلى شخص آخر خلاف الشخص المقصود سواء عميلاً أو مورداً وغالبا ما يجدث هذا الخطأ نتيجة تشابه اسماء العملاء والموردين فإذا ما سددنا مبلغ ١٥٠ جنيه للمورد ريم، فقد يسهو الكاتب المختص ويرحل المبلغ لحساب مريم.**

*** الأخطاء الأصولية أو الفنية:- تنتج هذه الأخطاء من الجهل بقواعد المحاسبة، فمثلاً في حالة شراء أثاث بمبلغ ١٠٠ جنيه وأثبتت على الوجه التالي:**

١٠٠ من ح /المشتريات

١٠٠ إلي ح / النقدية

وهذا القيد خطأ ، نظراً لان المدين هو حساب الأثاث وليس حساب المشتريات، وصحة القيد يجب أن تكون كما يلي:

١٠٠ من ح /الأثاث

١٠٠ إلى ح /النقدية

ومثل هذا الخطأ لا يؤثر علي التوازن الحسابي لميزان المراجعة.

الأخطاء وأثرها على ميزان المراجعة:- تنقسم الأخطاء من حيث تأثيرها علي توازن جانبي ميزان

المراجعة إلى نوعين:

أولا : الأخطاء التي تؤثر على ميزان المراجعة:

إن الأخطاء التي تؤدي إلي عدم توازن جانبي الميزان تنتج كقاعدة عامة من إثبات المبالغ في جانبي اليومية أو ترحيلها للأستاذ بقيمة غير متساوية أو إغفال إثبات أحد طرفي العملية مع إثبات الطرف الأخر ومن أمثلة الأخطاء التي تؤدي إلي عدم توازن جانبي الميزان الحالات التالية:

١ – الأخطاء الرقمية:

كما لو أثبت المبلغ في الجانب المدين بقيمة مختلفة عن الجانب الدائن:

مثال : باعت محلات الامل بضاعة بمبلغ ١٧٥ جنيه نقدا وأثبتت باليومية:

١٧٥ من ح /النقدية

١٥٧ إلي ح/المبيعات

في هذه الحالة يزيد الجانب المدين بالميزان عن الجانب الدائن ١٨ جنيه.

٢ -ترحيل القيد إلي الجانب العكسي من الحساب الصحيح:

مثال :باعت شركة بيع المصنوعات إلي رامى بضاعة على الحساب بمبلغ ٢٠٠ جنيه، وقد أثبتت العملية باليومية بطريقة صحيحة وعند الترحيل للأستاذ أثبت العمليةبالجانب المدين من ح /رامى، كما أثبتت بطريق الخطأ بالجانب المدين لحساب المبيعات هكذا:

قيد اليومية:

٢٠٠ من ح/ رامى

٢٠٠ إلى ح /المبيعات

وهو قيد صحيح .أما الخطأ في الترحيل للأستاذ يؤدى هذا الخطأ إلى زيادة مجموع الجانب المدين عن الجانب الدائن بالميزان بمبلغ ٤٠٠ جنيه.

٣ – السهو عن ترحيل أحد طرفي القيد للأستاذ:

مثال : اشترت شركة وهدان أثاث لاستعمال الشركة بمبلغ٣٠٠٠ جنيه نقداً وقد أثبتت العملية باليومية بطريقة صحيحة، إلا أنه عند الترحيل للأستاذ رحلت لحساب الأثاث بطريقة سليمة ولم يتم ترحيلها للجانب الدائن من ح /النقدية وذلك كما يلي:

في دفتر اليومية:

٣٠٠٠ من ح/الأثاث

٣٠٠٠ إلي ح/النقدية

وهو قيد سليم ، إلا أن الترحيل في الأستاذ كان خطأ فيؤدي هذا الخطأ إلي زيادة الجانب المدين عن الدائن بالميزان بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه.

٤ – تكرار ترحيل قيد إلي جانب واحد:

مثال : سددت أحد المنشآت دينّا عليها إلي المورد مصطفى٧٠٠٠ جنيه بشيك ، فأثبتت العملية كما يلي:

اليومية:

٧٠٠٠ من ح /مصطفى

٧٠٠٠ إلي ح /البنك

فيؤدي تكرار ترحيل القيد للجانب المدين من ح /مصطفى بالأستاذ إلى زيادة الجانب المدين للميزان بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه.

٥ – أخطاء أخرى تؤثر في الميزان وليست لها علاقة بالقيد

باليومية والترحيل للأستاذ.

- الخطأ في الترصيد.

- إغفال إدراج بعض أرصدة الأستاذ بالميزان.

- تكرار إدراج بعض أرصدة الأستاذ بالميزان.

- إدراج بعض أرصدة الحسابات في الجانب العكسي من الميزان.

ثانيا : الأخطاء التي لا تؤثر علي ميزان المراجعة:

يمكننا القول بصفة عامة أن الأخطاء التي لا تؤثر علي ميزان المراجعة هي الأخطاء التي تحدث بنفس القيمة في الجانب المدين والدائن بالأستاذ، وفيما يلي بعض أنواع هذه الحالات:

١ – الأخطاء الرقمية:

وهي الأخطاء التي تحدث بنفس القيمة في الجانبين.

مثال : تم سداد مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه أجور عمال في

فأثبتت باليومية/ ١/١:

١٠٠٠ من ح /الأجور

١٠٠٠ إلي ح /النقدية

وتم الترحيل للاستاذ فهذا الخطأ لا يؤدي إلي عدم توازن الميزان رغم أن هناك خطأ بالنقص في المبلغ بمقدار ٩٠٠٠ جنيه.

٢ – أخطاء التوجيه الحسابي:

مثال : سدد رضاإلي مصطفى مبلغ ٥٠٠٠ جنيه نقداً . فتم

إثبات العملية في يومية مصطفى ، كما يلي:

اليومية:

٥٠٠٠ من ح / النقدية

٥٠٠٠ إلي ح/ راضى

الخطأ هنا في الترحيل لحساب راضى بدلاً من ح/ رضا ولا يؤثر هذا الخطأ علي الميزان.

٣ – أخطاء الحذف:

إذا لم تثبت العملية باليومية أو أثبتت بها ثم لم يتم الترحيل للحسابين المدين والدائن بالأستاذ فإن هذا الخطأ لا يؤثر في توازن ميزان المراجعة.

مثال : دفعت المنشأة مرتبات لموظفيها تبلغ ١٢٠٠٠ جنيه

فأثبتت العملية بطريقة صحيحة فى دفتر اليومية إلا أنها لم ترحل لدفتر الأستاذ في هذه الحالة بتوازن الميزان رغم وجود الخطأ السابق.

٤ –الأخطاء الفنية:

وهي الأخطاء التي تنتج من عدم الإلمام بالقواعد المحاسبية مثل عدم الدراية والتمييز بين حسابات الأصول والمصروفات أو حسابات الخصوم ، وحسابات الإيرادات، مثل شراء آلة بمبلغ

٥٠٠٠ جنيه نقد□ا وكان القيد:

٥٠٠٠ من ح /مشتريات البضائع

٥٠٠٠ إلي ح /النقدية

الخطأ في القيد السابق من الأخطاء الفنية أو الأصولية التي تنتج من الجهل بأصول وقواعد المحاسبة ، حيث أن الطرف المدين هو ح /الآلات وليس ح /المشتريات. ومع ذلك، فإن إثبات القيد الخطأ لا يؤثر علي توازن ميزان المراجعة بالرغم من وجود الخطأ الفني المشار إليه. إذا ما حدث الخطأ في اليومية وتم الترحيل للأستاذ على حالته الخاطئة ، فإن اثر الخطأ في هذه الحالة يمتد أيض□ا لدفتر الأستاذ إلا أن القيد قد يثبت بطريقة صحيحة باليومية ويحدث الخطأ بدفتر الأستاذ فقط عند الترحيل إليه.

<u>تصحيح الأخطاء بدفتر الأستاذ:</u>

نظرا لأن دفتر الأستاذ يعتبر دفترا عرفيا لم يتعرض القانون لطريقة الإثبات به كاليومية، لذلك فإن الأخطاء التي تحدث بالأستاذ فقط يمكن تصحيحها بطريقة الشطب، ثم كتابة العملية الصحيحة وحتى لا تعطي عملية التصحيح فرصة للتلاعب يجب ألا يسمح بهذه العملية إلا لشخص مسئول كرئيس الحسابات أو من ينوب عنه

وما دامت قيود اليومية صحيحة ، فإن الشك في هذه الحالات لا يتطرق إلي صحة الدفاتر وسلامتها.

مثال : بلغت مبيعات احدي المنشآت ٥٥٠٠ جنيه وقد أثبتت العملية صحيحة بدفتر اليومية، إلا أنه عند الترحيل للأستاذ أثبت المبلغ ٥٥٠ جنيه كما يلي:

٥٥٠٠ من ح /النقدية

٥٥٠٠ الى ح / المبيعات

لتصحيح الخطأ السابق بالأستاذ، يمكن شطب الرقم وكتابة

الرقم الصحيح أعلاه بالحبر الأحمر مع توقيع الشخص الذي قام

بالتصحيح وبيان وظيفته ، حتى يتأكد المراجع من أنه المرخص له بعملية التصحيح هذه.

طرق تصحيح الأخطاء بدفتر اليومية :

نظرا لأن قانون إمساك الدفاتر ينص علي خلو دفتر اليومية من الكشط والشطب ، كما أن هذه الأخطاء قد تضعف من قوة إثبات وحجية الدفاتر أمام القضاء، لذلك فإن تصحيح الأخطاء باليومية يجب أن يتم بطريقة غير الشطب أو الكشط وفي هذا السبيل يمكننا إتباع احدي طريقتين:

-الطريقة المطولة ، الطريقة المختصرة.

(أ) تصحيح الأخطاء بالطريقة المطولة:

تتلخص هذه الطريقة في إلغاء القيد الخطأ بقيد عكسي ثم إثبات القيد الصحيح بعد ذلك باليومية وترحيله للأستاذ كالمعتاد.

مثال : أشتري مازن تاجر الموبيليات أثاثًا بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه بشيك وقد اثبت القيد خطأ باليومية

٧٠٠٠ من ح /الأثاث

٧٠٠٠ إلي ح /البنك

ثم رحل لحساب الأستاذ بنفس الطريقة: الخطأ في هذا القيد هو أن مازن ما دام يتاجر في الموبيليات فإن الأثاث الذي اشتراه يجب أن يعتبر كمشتريات ويكون التصحيح بالطريقة المطولة بفرض أن الخطأ اكتشف خلال السنة فيتم التصحيح كالاتى:

(إلغاء القيد الخطأ) عمل قيد عكسي:

٧٠٠٠ من ح /البنك

٧٠٠٠ إلي ح /الأثاث

)٢ /إلغاء القيد الخطأ رقم ...بصفحة ... بتاريخ) ١

إثبات القيد الصحيح- :

٧٠٠٠ من ح / المشتريات

٧٠٠٠ إلي ح / البنك

(٢ /إثبات القيد الصحيح الخاص بالفاتورة) ١٠

فإذا ما رحل قيد الإلغاء وقيد التصحيح للأستاذ فإن الخطأ يتلاشي

ب تصحيح الأخطاء بالطريقة المختصرة:

يتم التصحيح في هذه الحالة بقيد واحد فقط ، وليس بقيدين كما هو الحال في الطريقة السابقة، ففي المثال السابق يمكن إجراء التصحيح بقيد واحد كما يلي:

٧٠٠٠ من ح / المشتريات

٧٠٠٠ إلي ح / الأثاث

٢ /تصحيح القيد برقم .... في ١

تقسيم الأخطاء من حيث توقيت اكتشافها:

أخطاء تكتشف قبل تصوير ميزان المراجعة- .

أخطاء تكتشف بعد عمل الميزان وقبل إعداد الحسابات الختامية.

أولا : تصحيح الأخطاء التي تكتشف قبل تصوير الميزان:

يتم تصحيح الأخطاء في هذه الحالة باستخدام الطريقة المطولة أو المختصرة السابق تناولهما.

ثانيا : الأخطاء التي تكتشف بعد عمل ميزان المراجعة وقبل إعداد الحسابات الختامية:

قبل شرح طريقة تصحيح هذه الأخطاء يلزم بيان الخطوات الواجب اتخاذها عند عدم توازن ميزان المراجعة، وتتلخص هذه الإجراءات في إتباع خطوات عكسية للخطوات التي اتبعت

لتصوير الميزان وذلك كما يلي:

١ -إعادة جمع جانبي الميزان.

٢ -مراجعة نقل الأرصدة من حسابات الأستاذ للميزان فقد يوضع رصيد مدين مكان الدائن أو العكس.

٣-مراجعة كشف الميزان الحالي بالكشف السابق، فقد ينتج عدم التوازن نتيجة السهو في إدراج رصيد أحد الحسابات.

٤-مراجعة نقل الأرصدة من حسابات الأستاذ لميزان المراجعة.

٥-مراجعة عملية الترصيد نفسها.

٦-مراجعة عملية الترحيل من اليومية للأستاذ.

٧-مراجعة عملية القيود باليومية علي المستندات.

ومن البديهي أنه إذا ما اكتشف الخطأ الذي كان سبب□ا في عدم التوازن بعد إتمام أي خطوة من الخطوات السابقة ، فلا داعي لإتمام باقي الخطوات، وبعد ذلك يصحح الخطأ المكتشف بإحدى الطرق السابقة، وترحل القيود الجديدة للحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ ويعاد عمل ميزان المراجعة بحيث يتم توازنه. فإذا لم يكتشف الخطأ بعد اتخاذ الإجراءات السابقة، يفتح بدفتر الأستاذ حساب جديد يسمي "الحساب المعلق "أو حساب الفروق في الدفاتر"، وذلك بمقدار الفرق الموجود بميزان المراجعة.

ويكون هذا الحساب مدينًا إذا كان الجانب الدائن من الميزان أكبر من الجانب المدين ، كما يكون دائنًا إذا كان الجانب المدين أكبر من الجانب الدائن ، هذا ويظهر رصيد الحساب المعلق ضمن أرصدة ميزان المراجعة ، وإذا لم تكتشف الأخطاء بعد ذلك فإن هذا الرصيد يظهر(بقائمة المركز المالي) الميزانيةالعمومية. أما إذا اكتشفت الأخطاء فيجب التفرقة بين الأخطاء التي لا تؤثر علي ميزان المراجعة وتلك التي تؤثر علي الميزان.

فالأخطاء التي لا تؤثر علي ميزان المراجعة لا يكون لها علاقة بالحساب المعلق ويتم تصحيحها بإحدى الطريقتين المطولة أو المختصرة السابق الإشارة لهما، أما الأخطاء التي تؤثر في ميزان المراجعة فهذه تصحح عن طريق الحساب المعلق فيكون الحساب الأخير طرفًا في قيود التصحيح هذه ، ويترتب على تصحيح الأخطاء أقفال الحساب المعلق لإنتهاء الغرض منه، وبالتالي يتحقق توازن ميزان المراجعة حسابيا.

مثال : عند تصوير ميزان المراجعة لأحدي المنشآت في ١/١ وجد أن مجموع الجانب المدين ٢٠٢٣٠ ومجموع الدائن ٢٢٠٤٠ فرحل الفرق إلى ح /معلق، إلا أنه بعد المراجعة الدقيقة اكتشفت الأخطاء التالية مع العلم بأن العمليات التي لم ترد لها ذكر تعتبر صحيحة.

١-مشتريات نقدية بمبلغ ١١٠٠ جنيه أثبتت باليومية بطريقة صحيحة إلا أن المبلغ رحل لحساب النقدية الأستاذ بمقدار ١٠١٠ جنيه.

٢-ومبيعات بمبلغ ٨٠٠ جنيه علي الحساب إلي محمود ، أثبتت باليومية بطريقة صحيحة، ورحلت للأستاذ بالجانب الدائن من ح /محمود.

٣-مشتريات أثاث بمبلغ ٣٠٠ جنيه نقدا أثبتت باليومية كما يلي:

٣٠٠ من ح / المشتريات

٣٠٠ إلي ح /النقدية

٤-دفعت المنشأة إلي المورد حسن ١٥٠ جنيه أثبتت باليومية بطريقة صحيحة إلا أن المبلغ رحل للجانب الدائن من ح/حسن.

الحل:

ميزان المراجعة:

مدين	دائن	اسم الحساب
٢٢٠٤٠	٢٠٢٣٠	المجموع السابق
	١٨١٠	ح /معلق
٢٢٠٤٠	٢٢٠٤٠	

منه ح /معلق له

١٩١٠ رصيد

قيود اليومية:

٩٠ من ح /معلق ــ ١

٩٠ إلي ح / النقدية

تصحيح الخطأ الناتج عن ترحيل القيد رقم...

بتاريخ...صفحة...

١٦٠٠ من ح / محمود ــ ٢

١٦٠٠ إلي ح /معلق

٣-هذا الخطأ لم يكن له أثر علي توازن جانبي الميزان ويكون تصحيحه عن غير طريق الحساب المعلق بالطريقة

المختصرة كما يلي:

٣٠٠ من ح /الأثاث

٣٠٠ إلي ح /المشتريات

٣٠٠ من ح/ حسن

٣٠٠ إلي ح /معلق

وبترحيل القيود السابقة لحساب المعلق والحسابات التي تمت تسويتها عن طريقه تتم عملية التصحيح ويصبح رصيد الحساب المعلق صفر.

الغش:

يشير الغش للخطأ المتعمد الذي يستهدف تحريف المعلومات المالية، والذي يأخذ صورة أو أكثر من الوسائل التالية:

(أ) تحريف في الدفاتر والسجلات والحسابات لإخفاء سرقة أو عجز، ويحدث هذا التحريف نتيجة استغلال ثغرات وضعف

في نظام الرقابة الداخلية لارتكاب المخالفات التالية:

-تسجيل مدفوعات وهمية، مثل إثبات أجور وهمية واختلاس قيمتها.

-اختلاس مقبوضات واردة من العملاء وعدم إثباتها بالدفاتر.

-اختلاس بضاعة واردة وعدم إثباتها في سجلات المخازن، أو تحرير أذون صرف وهمية من المخازن واختلاس هذه البضائع.

(ب) تحريف في الدفاتر والسجلات والحسابات ، وذلك بهدف التلاعب في نتيجة النشاط والمركز المالي للمنشأة ويأخذ هذا النوع من التلاعب الصور التالية:

تضخيم الأرباح :-

من خلال تضخيم قيمة مخزون أخر المدة بخلاف الواقع، عدم إثبات بعض عمليات الشراء، تسجيل مبيعات وهمية لم تحدث.

تخفيض الإرباح :-ويهدف إظهار المنشأة في صورة بخلاف الواقع كأن تحقق خسارة للتهرب الضريبي ، ويتم تخفيض الإرباح عمدا من

خلال تخفيض قيمة بضاعة أخر المدة، أو زيادة قيمة المشتريات أو أي مدفوعات أخرى على خلاف الواقع، أو تخفيض قيمة المبيعات، أو المبالغة في حساب المخصصات.

التلاعب في قيم الأصول والخصوم بالميزانية :حيث يأخذ هذا- التلاعب بعض الصور منها عدم التطبيق الصحيح للمباديء المحاسبية المتعارف عليها، الحذف

المتعمد لبعض بنود القوائم المالية، تزوير بعض المستندات لكي تتلاءم مع البنود التي تم التلاعب بها والتي تتضمنها الميزانية العمومية، ويمتد هذا التزوير إلى الدفاتر والسجلات المحاسبية، وتتمثل خطورة التلاعب في إظهار مركز مالي غير حقيقي، أنه يتم من خلال موظفين بالمنشأة تحت سمع وبصر الإدارة، وهو ما يجعل مهمة المراجع في اكتشاف الغش تصبح مهمة عسيرة ، ولكنها ليست مستحيلة إذا ما بذل المراجع درجة عالية من العناية والمهارة الفنية لاختراق هذا الغش المحكم الذي يتم من خلال سيناريو متفق عليه بين إدارة المنشأة والعاملين .وجدير بالذكر أن تفعيل مبدأي الحوكمة وهما الإفصاح والشفافية، ومسئوليات مجلس الإدارة، حيث يتم تشكيل لجنه مراجعة من أعضاء غير تنفيذيين في الشركات تقوم بالتنسيق بين المراجع الداخلي، والمراجع الخارجي ، وتقديم تقارير دورية لإدارة الإفصاح والحوكمة بهيئة الرقابة المالية سوف يؤدى إلى تضييق الخناق على مثل هذه التلاعبات فدور هذه اللجنة في تحسين الإفصاح والشفافية بالقوائم المالية مما ينعكس علي تحسين جودة القوائم المالية المنشورة وتدعيم مصداقية تلك القوائم الأمر الذي يوفر للمستثمرين الثقة في تلك القوائم.

<u>مسئولية اكتشاف الأخطاء والغش:</u> إن استراتيجية المنشأة عندما تضع نظام الرقابة الداخلية أن تعمل من خلال بعض الضوابط والإجراءات التي تستهدف حماية أصول المنشأة من السرقة والاختلاس" الغش "، وكذلك ضمان دقة وصحة البيانات المحاسبية وخلوها من) الأخطاء (الجوهرية لذلك فأن إدارة المنشأة التي أعدت هذا النظام بما يتضمنه من إجراءات وقائية واحترازية تتحمل مسئولية ضعف نظام الرقابة الداخلية والذي قد يستغل ثغراته في حدوث الأخطاء والغش التي سبق أن أشرنا إليها تفصيلاً. والمراجع وهو يستهدف في المقام الأول إبداء رأيه عن مدى عدالة القوائم المالية وجودتها، وما تعكسه من دلالات عن سلامة نتيجة النشاط، وعدالة قائمة المركز المالي، فان حجر الزاوية لعمل المراجع هو اختبار نظام الرقابة الداخلية لتحديد حجم العينة ومن تم وضع برنامج المراجعة والذي يتم من خلاله الاستعانة بأدلة إثبات للتحقق من عدم وجود أخطاء أو غش لها تأثير جوهري على القوائم المالية.

وحيث أن المراجع يقوم بعمله من خلال استخدام أسلوب العينات الإحصائية في المراجعة ولا يعتمد على أسلوب الفحص الشامل، لذلك فهو غير مسئول عن كافة الأخطاء والغش بشرط أن يبذل العناية المهنية الواجبة، من خلال برنامج المراجعة الذي يعده ، حيث يقوم من خلاله بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة على

أساس الشك المهني وذلك عند تقييمه لأدله الإثبات التي جمعها عن المعاملات المالية ونتائجها، والتي قد تكون متعارضة، وهذا التباين قد يدفعه إلى التحري عن سلامة المستندات والشهادات الصادرة عن إدارة المنشأة، وبالتالي فأن المعيار الكاشف لمدى مسئولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش هو بذل العناية المهنية الواجبة، أما إخلال المراجع بهذا المعيار فأنة يصبح في موقع المسئولية عن الأخطاء أو الغش ، وهو بذلك يواجه مسئولية مدنية، أو مسئولية جنائية أو مسئولية تأديبية ، وذلك حسب درجة جسامة الإهمال المهني أو التقاعس المتعمد عن ممارسة درجة معقولة من العناية المهنية والمهارة الفنية.

أسئلة الفصل الاول

١- <u>أذكر باختصار دون ان تشرح</u>

- ماهى الاجراءات الواجب ان يتبعها المراجع عند القيام بتجميع وتقييم أدلة الاثبات عن المعاملات المالية؟
- ما هى مخاطر الفشل فى اكتشاف الخطأ المادى؟
- ماهى أنواع المراجعة طبقالاساس الجهة المكلفة باجرائها؟

٢- <u>أذكر معنى المفاهيم الاتية:-</u>

- معيار الاستقلال والحياد
- معيار بذل العناية المهنيى
- مفهوم الثبات والاستمرارية
- مفهوم الاهمية النسبية

الفصل الثانى

المراجع الخارجى ومزاولة مهنة المراجعة

مقدمة

يتم تعيين المراجع الخارجي في ضوء تنظيم مهنة المراجعة في جمهورية مصر العربية وفقا للقانون ١٣٣ لسنة ١٩٥١ والذي ينظم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، حيث تقتصر مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة علي كل من هو مقيد في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزارة المالية.

القيد في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزارة المالية:-

ينظم ا لقانون ١٣٣ لسنة ١٩٥١ مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر وعملية التعيين والقيد فى سجل المحاسبين والمراجعين، وهذا السجل يتضمن ٣ جداول هي:

(أ)جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين) جدول أ.

(ب)جدول المحاسبين والمراجعين) جدول ب.

(ج)جدول المحاسبين والمراجعين) جدول ج.

وبالنسبة لجدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين فيشترط الحصول على درجة البكالوريوس في التجارة شعبة محاسبة ، كما أن جدول المحاسبين والمراجعين) ب (فيضم المحاسبين والمراجعين الذين أتموا تمرينهم أو تدريبهم على أعمال المحاسبة والمراجعة لمدة ثلاث سنوات ، حيث يتم نقلهم من جدول(أ) إلى الجدول(ب).

ويضم جدول مساعدي المحاسبين والمراجعين الجدول ج حملة المؤهلات التجارية المتوسطة ، والذين كانوا يمارسون في الماضي مهنة المحاسبة والمراجعة ، وهو جدول انتقالي سوف يتلاشي بمرور الزمن. وجدير بالذكر أن القانون ١٣٣ لسنة ١٩٥١ قد جاء به العديد من الاستثناءات لتخطي مرحلة القيد في الجدول) أ (، حيث يتم القيد مباشرة بالجدول) ب(، وهو جدول المحاسبين والمراجعين مزاولي المهنة ، وقد شملت هذه الاستثناءات نحو ٣٠ وظيفة صدرت بها قرارات وزارية على اعتبار أن شاغليها قد عملوا بوظائف مناظرة تكسبهم الخبرة المطلوبة والتي تعادل ما اشترطه القانون ١٣٣ لسنة ١٩٥١ من قضاء ٣ سنوات خبرة بالتمرين والتدريب

المستمر في إحدى مكاتب المحاسبة والمراجعة المقيدة بالسجل) ب.(وعلي الرغم أن هناك بعض الوظائف المناظرة التي يمكن أن تساهم في التأهيل العملي ويمكن اعتبارها معادلة لفترة التمرين التي وردت بالقانون مثل المراجعين ومساعديهم العاملين بمراقبات الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات حيث يتمتعون بالإستقلال التنظيمي والمالي والذهني، والحاصلين علي درجة دكتوراه في المحاسبة المعنيين في درجة مدرس في إحدى

الكليات الجامعية او المعاهد العليا، مأموري الضرائب ، المحاسبين الخبراء العاملين بمصلحة الخبراء بوزارة العدل، إلا أن القانون ١٣٣ لسنة ١٩٥١ قد أتاح التوسع في الوظائف المناظرة لفئات أخرى من العاملين في وظيفة رئيس حسابات في المصالح الحكومية ، والمنشآت التعاونية ، والصناعية ، التجارية، والمالية ، ونص القانون على أن يتم صدور قرار وزاري من وزير المالية وموافقة لجنة القيد على إعتبار هذه الوظائف المناظرة معادلة لمدة التمرين التي وردت بالقانون سالف الذكر. وبذلك فإن هذا التوسع غير المبرر الذي سمح به القانون بعبارة عامة مجردة قد أضاف العديد من شاغلي وظائف لا ترقي لمزاولة المهنة

ومن الغريب أن القانون ١٣٣ لسنة ١٩٥١ مازال ساريا حتى الآن بالرغم من مرور نحو ٥٩ عاما، إلا أن محاولات تعديله وتطويره وإزالة ما به من عوار لتحقيق مبدأ الملائمة للمتغيرات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، مازالت حبيسة الأدراج، وتأتي أهمية العمل علي إصدار تشريع جديد لتنظيم المهنة في مصر ، استجابة للتطورات الاقتصادية في عصر العولمة ، حيث تحرير تجارة الخدمات، والتي ستتيح لمكاتب المراجعة الأجنبية التنقل دون أي قيود مما سيسمح بالتنافسية مع المكاتب المهنية المصرية ، وهو ما يتطلب ضرورة إصدار تشريع جديد لتنظيم مهنة المتعاملين معها ، ولمواجهة تحديات التنافسية المرتقبة. ولا يجوز لأي من المحاسبين والمراجعين تحت التمرين المقيدين بالجدول) أ (أن يفتتح مكتبا لممارسة المهنة باسمه ، أو الحضور أمام مصلحة الضرائب، ولجان الطعن، وإنما يتم ذلك من خلال تبعية المحاسب أو المراجع الذي يعمل لديه، وبموجب توكيل بالإنابة عنه وليس بالاصالة عن نفسه.

وتتبلور صلاحيات المحاسبين والمراجعين تحت التمرين المقيدين بالجدول) أ (في الآتي:

-اعتماد ميزانيات وحسابات الشركات المختلفة ما عدا الشركات المساهمة.

-اعتماد حسابات الممولين الخاضعين للضريبة والذين لا يزيد رأسمال الواحد منهم عن ١٠٠٠٠ جنيه، أو ارباحه

السنوية عن ١٠٠٠ جنيه وفقا لآخر ميزانية معتمدة أو ربط أقرته مصلحة الضرائب.

أما المحاسبين والمراجعين المقيدين بالجدول) ب (من مزاولي المهنة فلهم الحق في اعتماد الميزانيات، وحسابات جميع الشركات، وحسابات جميع الممولين الخاضعين للضريبة، ولهم حق الحضور عن الشركات والممولين أمام لجان الطعن وما في حكمها من الجهات الإدارية المختصة.

ويشترط لاعتماد ميزانية الشركات المساهمة ما يلي:

-أن يكون عضوا بجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.

-أن يكون قد قام بمراجعة ثلاثة شركات مساهمة علي الأقل من خلال مكتبه الخاص لمدة لا تقل عن خمس سنوات متتالية.

<u>خطاب قبول التعيين:</u> يحدد خطاب قبول التعيين المرسل من المراجع إلي عملائه أهداف ونطاق مراجعته، ويعد المراجع هذا الخطاب قبل أن يبدأ أعمال مراجعته ، وهو بذلك يكون قد حدد بشكل قاطع مسئوليته تجاه العميل وهو ما يمهد الطريق لعلاقة من التعاون بين المراجع والعميل يتضح فيها أهدافه ، ونطاق مراجعته وتحديد دقيق لمسئوليته المهنية تجاه العميل، وبالتالي يقع علي العميل واجب تقديم كافة البيانات والمساندة من كافة الإدارات وأخصها إدارة المراجعة الداخلية.

وتتبلور الخطوط الرئيسية لمحتوي ومضمون خطاب قبول التعيين الذي يعده المراجع في الآتي:

-أهداف مراجعة البيانات والمعلومات المالية، ومسئولية الإدارة تجاه هذه البيانات والمعلومات.

-تحديد نطاق الفحص طبقا للأسس والقواعد المهنية.

-تيسير مهمة المراجع في تمكينه بلا حدود أو قيود في فحص السجلات والحصول علي كافة المستندات التي يطلبها وإعطائه كافة الشهادات والإقرارات من قبل الإدارة التي تمثل له أدله إثبات موضوعية تعينه علي إبداء رأيه في مدي عدالة القوائم المالية وجودتها.

-تحديد أنواع التقارير التي يجب أن يزود بها المراجع إدارة المنشأة وتوقيتاتها.

-بيان المخاطر التي تكمن في نواحي الضعف في نظام الرقابة الداخلية وما ينتج عنها من احتمالات وجود أخطاء جوهرية.

-تحديد الأتعاب وتوقيت الحصول عليها.

-طلب الاستعانة بخبراء في بعض الجوانب التي تتطلب ةذلك مع تحديد كيفية سداد أتعاب هؤلاء الخبراء.

-تحديد أوجه التعاون بين المراجع وكافة إدارات المنشأة محل المراجعة واخصها إدارة المراجعة الداخلية، ولجنة المراجعة المكونة طبقا لمبدأ الحوكمة) مسئوليات مجلس الإدارة (من أعضاء غير تنفيذيين.

-بيان الإجراءات الخاصة بالتعامل مع المراجع السابق حتى يمكن تنفيذ عملية المراجعة الجديدة.

الخطوات االتمهيدية لعملية مراجعة جديدة

إذا ما كان التكليف الصادر من إدارة المنشأة إلى المراجع لأول مرة ، فإن ذلك يتطلب من المراجع القيام بعدة خطوات تتبلور أهمها فيما يلي:-

١-التحقق من صحة تعيينه مراجعاً للمنشأة :والتحقق من صحة التعيين يتوقف علي الشكل القانوني للشركات، ففي حالة المشروع الفردي، وشركات الأشخاص، فإن المراجع يجب أن يحصل على عقد موثق من صاحب المنشأة، أو من الشريك المتضامن المعني بالإدارة والمسئول عن التوقيع باسم الشركة ، ولكي يكون العقد الذي وقع بتكليف المراجع بمهمته صادر من ذي صفة ، فيجب علي المراجع أن يطلب عقد تكوين شركة الأشخاص للتأكد من اسم الشريك الذي وقع معه العقد للتحقق من صحة تعيينه مراجعا من قبل شخص مسئول ومفوض من الشركة ، أما

في حالة شركات المساهمة فإن المراجع يطلع علي القانون النظامي أو قرار الجمعية العامة أو ما ورد بالعقد الابتدائي من تعيينه مراجعا للشركة. أما في حالة أن المراجع قد جاء ليخلف مراجع آخر سبقه.

للعمل في مراجعة الشركة ، فإن المراجع الجديد يجب أن

يتصل بالمراجع السابق والتعرف منه عن أسباب ترك العمل بالشركة وهل هو بمحض إرادته أم نتيجة ما تعرض له من ضغوط وعدم تعاون ، ففي كل الأحوال يمثل هذا التواصل بين المراجع الجديد والسابق إرساءاً وتأصيلا لتقاليد وأعراف مهنية يجب أن تسود العاملين

بمهنة المراجعة ، وهو بمثابة تقليد أخلاقي يرسخ مفاهيم التعاون والتواصل بين العاملين بالمهنة في إطار من التنافس الشريف.

٢ -فحص نظام الرقابة الداخلية المطبق بالوحدة محل المراجعة

وتقييم مواطن القوة والضعف في هذا النظام تمهيدا لتحديد حجم العينات التي سيتم فحصها.

٣ -فحص النظام المحاسبي علي وجه الخصوص وهو أحد مكونات نظام الرقابة الداخلية المطبق، ويتناول هذا الفحص مكونات النظام المحاسبي من مجموعة مستندية، ومجموعة دفترية، /ودليل حسابات.

٤-فحص عدد من الميزانيات والحسابات الختامية عن فترات مالية سابقة، وهو ما يعطي المراجع انطباعا عن تطور أنشطة المنشأة وميزانياتها، وهو ما يفيد في تفهم المراجع لكافة البنود واتجاهاتها التي تتكون منها القوائم المالية محل التكليف والمراجعة.

٥-فحص الموقف الضريبي للمنشأة محل المراجعة ، حيث يسلم المراجع توكيل يتيح له فحص الملف الضريبي للمنشأة لدي الإدارة الضريبية والتحقق من سداد المنشأة لإلتزاماتها الضريبية.

٦-يجب أن يحصل المراجع علي كافة المعلومات والبيانات عن النواحي الفنية والإدارية بالمنشأة محل المراجعة مما يدعم تحقيق كفاءة وفعالية عملية المراجعة.

٧-توفير البيانات التي يمكن من خلالها أن يقوم المراجع بإعداد ملف دائم، وآخر سنوي ، وذلك لتجميع كافة الوثائق والعقود التي تلقي الضوء علي موجودات وممتلكات وإلتزامات المنشأة وحقوق الملكية ونسب توزيع الأرباح والخسائر وغير ذلك من معلومات تعينه علي إعداد تقرير شامل جامع.

٨-التأكد من نطاق المراجعة ، فقد تكون المراجعة المطلوبة تتضمن تكليف المراجع بإبداء رأيه عن مدى عدالة القوائم

المالية وجودتها، وقد تكون المراجعة لغرض خاص تتضمن نوع معين من الفحص، وهنا يجب أن تكون مهمة المراجعة محددة علي سبيل اليقين ، وهو ما يجب علي المراجع أن يؤكده في كتاب قبول التعيين المرسل منه للعميل.

<u>توثيق عملية المراجعة من خلال أوراق العمل</u>

تعريف وأهمية أوراق عمل المراجعة وأهدافها:

إن توثيق عملية المراجعة هو بمثابة دليل إثبات يوضح أن عملية المراجعة قد نفذت وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

ولقد ورد بالإرشاد الثالث من إرشادات المراجعة الدولية، أن علي المراجع أن يوثق كافة الإجراءات التي من شأنها تقديم الأدلة على أن المراجعة قد أجريت وفقا للمعايير المتعارف عليها. ويقصد بإصطلاح التوثيق الوارد بإرشاد المراجعة سالف الذكر ، كافة أوراق العمل التي أعدها المراجع أو حصل عليها سواء في صورة مكتوبة أو الكترونية ، والمتعلقة بأدائه لعملية المراجعة. وتجدر الإشارة إلي أن القيام بعملية مراجعة يتطلب ضرورة حفظ جميع المعلومات والملاحظات والأوراق والمستندات والمذكرات التي حصل عليها المراجع قبل وبعد البدء

في عملية المراجعة في سجلات أو ملفات تتيح له الاستفادة من هذه الوثائق عند كتابة تقريره وإبداء رأيه في مدى عدالة وجودة القوائم المالية المقدمة من الوحدة محل المراجعة. ويجب أن تتضمن أوراق العمل كافة المعلومات التي يعتبرها المراجع لازمة وملاءمة وضرورية لعملية المراجعة،

حيث أن تحديد أوراق العمل ونطاقها من حيث التعدد والتنوع من قبيل الخيارات التي تخضع للتقدير والحكم الشخصي للمراجع.

أهداف أوراق عمل المراجعة

وعلي ذلك فإن الهدف الرئيسي لأوراق عمل المراجعة أنها بمثابة دليل إثبات على أن العمل الذي تم أثناء عملية المراجعة والنتائج التي تم التوصل إليها والتي يعكسها تقرير المراجعة تتوافق مع معايير المراجعة المتعارف عليها. كما أن هناك مجموعة من الأهداف الفرعية التي تستهدفها أوراق عمل المراجعة وهي:-

الأساس لأداء عملية المراجعة

حيث أن برنامج المراجعة وهو يمثل أحد أوراق العمل يوضح كافة الإجراءات والإرشادات الخاصة بالمراجعة.

الأساس لفحص العمل المؤدي وأدلة الإثبات التي تم جمعها:

حيث توفر أوراق عمل المراجعة سجل بالعمل المؤدي من خلال فريق عمل المراجعة ، وذلك في ضوء أهداف المراجعة

المحددة من جهة وما تم جمعه من أدلة إثبات من جهة أخري. وبذلك فإن أوراق العمل تمثل تقييما موضوعيا عما بذل

من عناية مهنية من قبل المراجع ، ومدي صحة الأستنتاجات التي تم التوصل إليها.

٣ (وسيلة للإشراف علي أعضاء فريق المراجعة الأكثر حداثة:

حيث تعكس أوراق عمل المراجعة إجراءات المراجعة التي يتعين أدائها، وكيفية إتمام عملية المراجعة وتوزيع المهام علي فريق عمل المراجعة بما يتيح المتابعة وتقييم الأداء خاصة بالنسبة للأعضاء الأكثر حداثة.

٤ توفر أوراق العمل أساس جيد لتخطيط عمليات المراجعة اللاحقة :حيث أن نتائج المراجعات السابقة والتي يتم تسجيلها في أوراق المراجعة توفر أساس جيد للتخطيط المبدئي لأعمال المراجعة اللاحقة.

وفيما يلي نعرض بالتفصيل لشكل ومحتوي أوراق العمل والتي تتمثل بشكل أساسي في صورتين هما:

أولا : ملف المراجعة الدائم.

ثانيا : ملف المراجعة الجاري السنوي

أولا : ملف المراجعة الدائم

يستخدم في حفظ الأوراق والمستندات والمذكرات الدائمة والتي تتضمن:

١- **عرض موجز عن تاريخ المشروع وتطوره وطبيعة نشاطه.**
٢- **ملخص العقد الابتدائي والقانون النظامي للشركة.**
٣- **الهيكل التنظيمي للمشروع.**
٤- **كشف بأسماء العاملين ومديمسئولية كل منهم ، مع بيان صورةمن توقيعاتهم.**
٥- **مكونات النظام المحاسبي المطبق من دليل حسابات ، ومجموعة مستندية ، ومجموعة دفترية .**
٦- **صور من الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي وذلك لعدة سنوات سابقة .**
٧- **٧ملخص لقرارات مجلس الإدارةوالجمعيات العامة ومردود هذهالقرارات علي القوائم المالية.**

ثانيا: م ملف المراجعة الجاري السنوي

يستخدم هذا الملف لحفظ المعلومات التي تخص السنة محل المراجعة ويتضمن:

١) صورة من قرار الجمعية العامة الخاصة بتعيين المراجع وتحديد أتعابه.

٢)تقرير المراجع عن تقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق.

٣) برنامج المراجعة.

٤) ميزان المراجعة عن العام الحالي.

٥)الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي عن العام الحالي.

٦) ملخص لما ورد بسجل الملاحظات مع إبراز الملاحظات التي لم يتم استيفائها من قبل إدارة المشروع محل المراجعة.

٧)كشوف التسويات الجردية.

٨)محاضر الجرد

٩)المصادقات التي تتعلق بالسنة الحالية.

١٠) كشوف تحليلية للإيرادات والمصروفات.

١١) الكشوف التحليلية لبنود ومفردات الميزانية.

١٢) صورة من التقرير النهائي عن عملية المراجعة.

<u>برنامج المراجعة : </u>يوضح برنامج المراجعة خطة عمل منظمة تتضافر فيها الجهود البشرية لفريق المراجعة، وذلك للقيام بمجموعة من الخطوات والإجراءات الرامية لتنفيذ عملية المراجعة طبقا للأصول والقواعد المهنية المتعارف عليها، وهناك عدة عوامل تسهم في وضع برنامج المراجعة ، أهمها ما يلي:

١ -طبيعة نشاط الوحدة محل المراجعة.

٢ -مقومات النظام المحاسبي المطبق.

٣ -مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق.

٤ -خريطة تدفق المستندات والإجراءات المحاسبية المصاحبة لها.

٥ -شمول البرنامج لكافة البنود المالية التي تشملها القوائم المالية الأصول – الخصوم – المصروفات – الإيرادات.

٦ -الأهداف التي يستهدف المراجع تحقيقها وفقا لكل خطوة من خطوات البرنامج.

<u>أنواع برامج المراجعة</u>

تنقسم برامج المراجعة إلى نوعين:

١)النوع الأول : برامج مراجعة تفصيلية محددة مقدما.

٢)النوع الثاني : برامج مراجعة تتضمن الخطوات الرئيسية الواجب إتباعها عند القيام بأعمال الفحص.

وفيما يلي توضيح لطبيعة ومزايا كل نوع من هذه البرامج.

١) النوع الأول : برامج مراجعة تفصيلية محددة مقدما:-

هذا النوع من البرامج يتكون من مجموعة من الإجراءات والخطوات التفصيلية الواجب القيام بها في أعمال الفحص والمراجعة ، وهي بذلك توضح الأساليب والإجراءات الفنية التي يجب انتهاجها بمعرفة المراجع ومساعدوه وذلك لتحقيق أهداف المراجعة.

مزايا برنامج المراجعة المحدد مقدما:

١- إن البرامج التفصيلية تتيح للمراجع أن يقوم بتوزيع المهام علي أعضاء فريق المراجعة وذلك وفق التأهيل العلمي والخبرة المتراكمة لكل عضو من فريق العمل.

٢- أن البرامج التفصيلية إذا ما أعدت بعناية فإنها سوف تشكل برنامج مراجعة يتسم بالكفاءة والفعالية ، وبالتالي يكون خالياً من أي نقص أو قصور في الإجراءات، كما يساعد علي تلافي الإزدواج في الإجراءات مما ينعكس علي خفض تكلفة المراجعة وتقليل الجهود والوقت.

٣ (أن البرامج التفصيلية تكون أكثر ملاءمة للمشروعات كبيرة الحجم والتي تنطوي إجراءات مراجعتها علي تفاصيل تتطلب أن تؤخذ في الاعتبار في برامج المراجعة.

٤ (أن البرامج التفصيلية تعد علي أساس معيار بذل العناية المهنية الواجبة ، وبالتالي فهي تمثل دليل إثبات يدفع عن المراجع أي مزاعم تشير إلى أي مسئولية تقصيرية أو إخلال بالمسئولية التعاقدية..

٥ (أن البرامج التفصيلية تتيح للمراجع تقييم أداء معاونوه من خلال تحديد الأعمال لكل عضو في فريق المراجعة، والوقت المقدر لإنجاز هذه الأعمال، وزمن البدء ، زمن الانتهاء ، وبالتالي تحديد الوقت الفعلي، ومقارنته بالوقت المقدر حيث تعكس الإنحرافات الإيجابية والسلبية مستوي كفاءة مساعدية، وهو ما يمكنه من تقييم

الأداء وحصر المسئولية التقصيرية لأي عضو في حالة عدم اكتشاف أخطاء أو غش وقعت في نطاق فحصه.

وهذه المزايا لا تعني أن برنامج المراجعة المحدد مقدما يخلو من العيوب، بل أن هناك العديد من المثالب التي توجه إلى

***عيوب برنامج المراجعة المحدد مقدما**

١ .البرامج التفصيلية تحول دون تحقيق العاملين بفريق المراجعة أي ممارسات تعكس إبداعاً أو تطويراً في أعمال الفحص والمراجعة، وهو ما يؤدي إلي انخفاض جودة أعمال الفحص والمراجعة ، والقضاء علي روح المبادرة والابتكار.

٢ .أن استخدام برامج تفصيلية لفترات زمنية طويلة يؤدي إلى عدم التناسق بين برامج المراجعة من جهة وحالة نظام الرقابة

الداخلية من جهة أخري الذي قد يعتريه بعض السلبيات وهو ما يتطلب تعديلا جوهريا في البرامج التفصيلية للمراجعة لمواجهة القصور في نظام الرقابة الداخلية ، ولاشك أن عدم المرونة في برامج المراجعة المعدة مقدما لمواجهة أي تغيرات سلبية قد تحدث في نظام الرقابة الداخلية يصيب هذه البرامج بالجمود وعدم التطوير.

٢ (**النوع الثاني : برامج مراجعة تتضمن الإجراءات الرئيسية لأعمال الفحص والمراجعة:**

وهذا النوع من البرامج يقوم علي أساس وضع خطوات وإجراءات رئيسية دون الدخول في التفاصيل والتي يتم إنجازها أثناء تنفيذ عملية المراجعة من خلال فريق عمل يمتلك المعرفة والناتجة من تزاوج المعلومات مع الخبرة.وهذا النوع من المراجعة يحقق المزايا التالية:

***مزايا برامج مراجعة تتضمن الإجراءات الرئيسية لأعمال الفحص والمراجعة:**

١ (إن تضمين برامج المراجعة خطوات رئيسية دون(التفاصيل يتيح لأعضاء فريق المراجعة تنمية روح المبادأة والابتكار من خلال ما يتمتعون به من خبرات متراكمة ودراية فنية تمكنهم من تطوير العمل وتحقيق أهداف المراجعة بكفاءة وفعالية.

٢ (إن عدم تضمين برامج المراجعة الخطوات التفصيلية(يعطي فرصة على مسايرة برامج المراجعة أي تطورات تحدث في نظام الرقابة الداخلية أو أي تغيير في السياسات المحاسبية المطبقة بالوحدة محل المراجعة.

٣ (أن برامج المراجعة ذات الخطوات الرئيسية دون(التفاصيل تصلح في تنفيذ تكليفات المراجعة لأول مرة، حيث يقوم البرامج بتصميم برنامج المراجعة من خلال خطوات رئيسية، ثم إجراء فحص وتقييم لنظام الرقابة الداخلية، وهو ما سوف يمكنه من وضع التفاصيل للبرنامج في ضوء نتائج هذا التقييم وما أسفرت عنه اختبارات مدي الالتزام ، واختبارات التحقق الجوهرية. وبالرغم من هذا المزايا إلي أن هناك بعض العيوب التي توجه إلي هذا النوع من البرامج وهي:

<u>*عيوب برامج مراجعة تتضمن الإجراءات الرئيسية لأعمال الفحص والمراجعة:</u>**

١ (أن هذا النوع من البرامج يتطلب أن يكون فريق(المراجعة يتمتع بالخبرة المهنية والأساليب الفنية الحديثة للمراجعة ، وهو ما قد لا يتوافر في مساعدي المراجع.

٢ (أن هذا النوع من البرامج العامة والتي تترك التفاصيل(لعملية التنفيذ قد لا تصلح عند مراجعة المنشآت الكبيرة والتي تتطلب أن يكون برنامج المراجعة تفصيلي لتغطية كافة أنشطتها.

٣ (أن برامج المراجعة ذات الخطوط الرئيسية دون الخطوات التفصيلية قد يشوبها نقص في الإجراءات خاصة وأن التفاصيل يتم إنجازها أثناء تنفيذ عملية المراجعة ، كما قد يؤدي هذا النوع من البرامج إلى ازدواج في الخطوات التفصيلية نتيجة أن إعداد البرنامج يتم أثناء التنفيذ دون رؤية مسبقة تعمل علي تلافي تكرار أو ازدواج الخطوات التنفيذية لعملية المراجعة.

اسئلة الفصل الثانى

١- **وضح كل مفهوم من المفاهيم الاتية**

- ورقة عمل المراجعة
- ملف المراجعة الدائم
- ملف المراجعة الجارى السنوى
- برنامج المراجع

٢- وضح مايلى باختصار:-

-الخطوات التمهيدية لعملية مراجعة جديدة

- أنواع برامج المراجعة

الفصل الثالث

نظام المراجعة الالكترونية واستخداماتها فى الشركات

مقدمة

لقد أثرت التطورات السريعة المتلاحقة في تكنولوجيا المعلومات باستخدام الحاسبات الإلكترونية علي النظم الإدارية والمحاسبية بالمنشآت والشركات وغيرها ، ولقد استتبع هذا تغييراً جوهرياً في منهجية وأساليب ونظم المراجعة والرقابة الداخلية والخارجية ، كما أثر هذا بدوره علي التكوين الشخصي والتأهيل العلمي والعملي للمراجع والمراقب بالمقارنة عما كان عليه الأمر في ظل التشغيل اليدوي التقليدي للبيانات

ويختص هذا الفصل بدراسة أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات علي المراجعة والرقابة الداخلية والخارجية بصفة عامة وعلي ومفاهيم ومعايير وأساليب المراجعة والرقابة وإجراءاتها بصفة خاصة ، مع الإشارة إلي مجالات الاستفادة من شبكات المعلومات في مجال المراجعة .

<u>أثر استخدام الحاسبات الإلكترونية علي المحاسبة والمراجعة</u>

<u>أثر استخدام الحاسبات الإلكترونية علي عناصر النظام المحاسبي .</u>

لقد ترتب علي استخدام الحاسبات الإلكترونية في مجال المحاسبة تغييراً في معظم عناصر النظام المحاسبي علي النحو التالي :-

١] ـ المستندات والدورة المستندية : أخذت المستندات شكل بطاقات ذات أحجام وأشكال معينة حتى يسهل إدخال ما بها من بيانات إلي الكمبيوتر كما حدث تغيراً في مسار الدورات المستندية حيث يتم استخدام المستندات في التسجيل في دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ في أن واحد أو في دفاتر الأستاذ قبل دفاتر اليومية وهذا يعني اختصار في الدورة المستندية .

٢] ـ الدفاتر والسجلات : من ناحية تصميم الدفاتر والسجلات لقد تم الاستغناء عن معظم الدفاتر والسجلات وأصبحت داخل الكمبيوتر في شكل ملفات ، كما تغيرت وسائل حفظ البيانات والمعلومات فقد تطلب الأمر استخدام الحاسبات الإلكترونية أن تكون صفحات هذه الدفاتر والسجلات في شكل ملفات داخل الكمبيوتر بحيث

تحتوي علي أعمدة أو خانات متتالية لإثبات القيم المدينة والدائنة والرصيد بدلاً من أن تأخذ شكل حرف [T] كما هو الوضع في النظام اليدوي .

٣] ـ القوائم والتقارير : بخصوص القوائم المالية والتقارير نجد أن معظم المستويات الإدارية تعتبر مخرجات الحاسبات الإلكترونية بمثابة قوائم وتقارير يمكن الاستعانة بها في اتخاذ القرارات الإدارية كما تعترف بها بعض الجهات الخارجية مثل البنوك كأساس للمحاسبة والمناقشة ، ومن ناحية أخري فقد أثر استخدام تلك الوسائل علي دورية التقارير إذ أصبحت تعد علي فترات متقاربة وهذا ساعد الإدارة في حل المشاكل الإدارية بسرعة وفي الوقت المناسب .

٤] ـ دليل الحسابات : تأثر دليل الحسابات باستخدام الوسائل الإليكترونية إذ يحتوي علي كود لكافة الحسابات حيث تستخدم طريقة الرموز بدلاً من الأسماء الإنشائية الوصفية .

<u>أثر استخدام الحاسبات الإلكترونية علي الإجراءات المحاسبية .</u>

لقد ترتب علي استخدام الحاسبات الإلكترونية في مجال التنظيم المحاسبي تأثيراً كبيراً علي طبيعية العمليات المحاسبية ، من هذه الآثار ما يلي :ـ

أولاً : يقتصر دور المحاسب علي ما يلي :-

أ ـ تجميع المستندات التي تتضمن البيانات .

ب ـ إعداد البيانات بطريقة ملائمة للإدخال في الكمبيوتر .

جـ ـ الاستعانة بخبرة مشغلي البيانات في كتابة برامج الكمبيوتر .

د ـ تفسير المعلومات الخارجة من الكمبيوتر ليسهل في ضوئها اتخاذ القرارات المختلفة

ثانياً : يقتصر دور الكمبيوتر وملحقاته علي ما يلي : -

أ ـ تسجيل البيانات من وسائل إدخالها إلي الكمبيوتر في ملفات معينة لحين تشغيلها طبقاً للبرنامج .

ب ـ تبويب وتصنيف وتحليل البيانات حسب التعليمات والأوامر الواردة في البرنامج ، ويقوم بهذه العملية الكمبيوتر ذاته بواسطة وحداته المختلفة .

ثالثاً : مركزية حفظ المستندات بعد الإدخال بدلاً من أنها كانت مبعثرة في كل قسم من أقسام المنشأة .

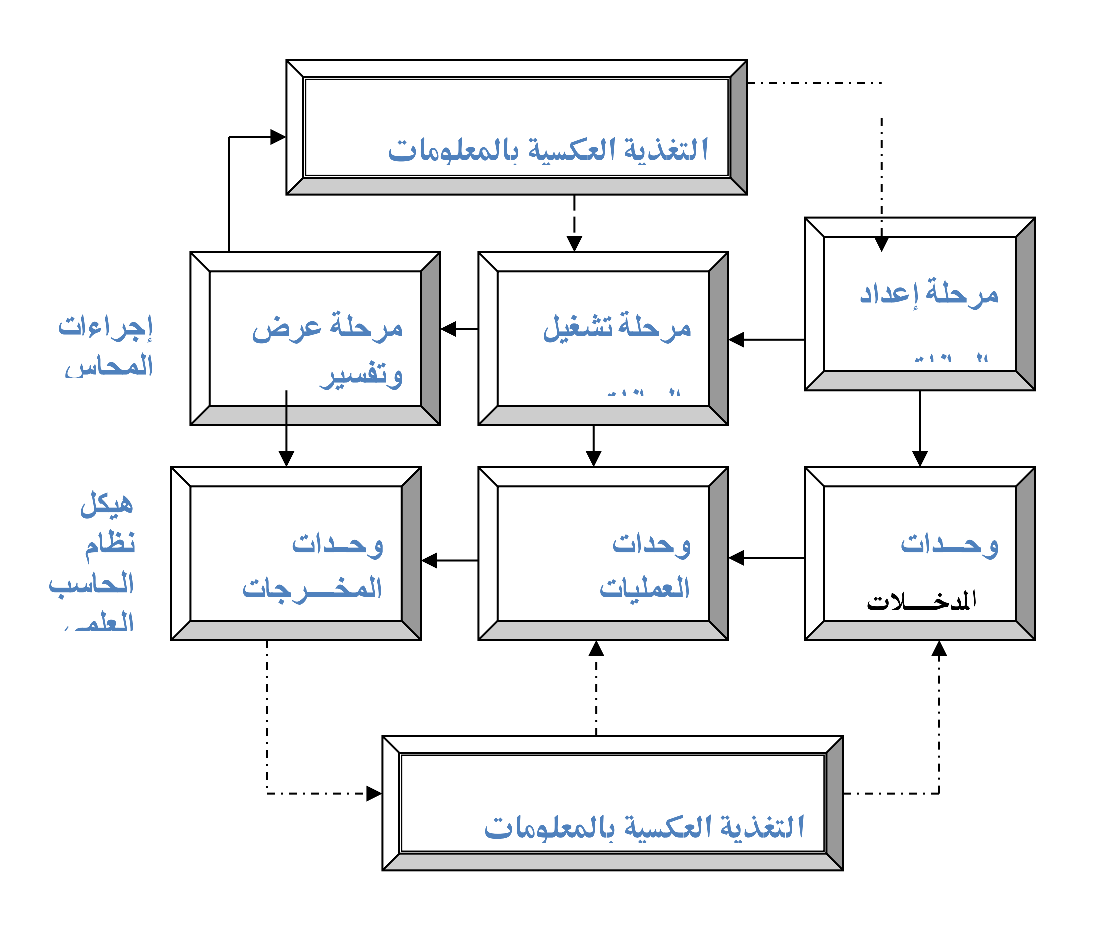
رابعاً : يتم التسجيل في دفاتر اليومية والترحيل إلي الحسابات بدفتر الأستاذ بعملية واحدة ، وهذا يوفر الوقت ويقلل من فرصة الخطأ فضلاً عن أنه يؤدي إلي اختصار بعض المراحل في دورة العمليات المحاسبية .

خامساً : اتساع نطاق تحليل البيانات ، فبعد أن كان التحليل يتم علي نطاق ضيق وباستخدام الأساليب التقليدية ، يمكن بعد استخدام الحاسبات الإلكترونية ، أن يتم التحليل علي نطاق واسع وبطريقة علمية وباستخدام أساليب بحوث العمليات .

سادساً : حيث تغيير ملحوظ في أسلوب عرض النتائج والمعلومات حيث أصبحت مخرجات الكمبيوتر تستخدم كتقارير وخصوصاً بعد تطوير وحدة المخرجات وتزويدها بوحدات لإعداد الرسوم البيانية والتحبير .

وفي الصفحة التالية خريطة بيانية توضح كل من دور المحاسب والكمبيوتر في ظل التشغيل الإلكتروني للنظام المحاسبي .

التصـوير البياني للتشغيل الالكتروني للنظام المحاسبي



دور المحاسب : ١ ـ تيع البيانات ٤ ـ تفسير النتائج الخارجة .

دور المحاسب في ظل التشغيل الالكتروني للنظام المحاسبي.

يتمثل هذا الدور في الآتي :ـ

١ ـ تجميع البيانات .

٢ ـ إدخال البيانات .

٣ ـ المشاركة في وضع برنامج الكمبيوتر .

٤ ـ تفسير النتائج الخارجة .

٥ ـ أو إعادة عرض مخرجات المحاسبة بطريقة تناسب للإدارة .

دور الكمبيوتر في تشغيل النظام المحاسبي :

يتمثل هذا الدور في الآتي :-

١ ـ استقبال البيانات العلمي

٢ ـ تبويب / تصنيف تحميل البيانات حسب التعليمات الواردة بالبرنامج .

٣ ـ تخزين البيانات وتشغيل البيانات .

<u>أثر استخدام الحاسبات الإلكترونية علي مفاهيم وأساليب المحاسبة .</u>

لقد فتح استخدام الحاسبات الإلكترونية في مجال المحاسبة أفاقاً جديدة ، وظهور مفاهيم جديدة من أهمها ما يلي :ـ

ـ مفهوم النماذج .

ـ مفهوم التجارب .

ـ مفهوم البيانات والمعلومات متعددة الأغراض .

ـ مفهوم التشغيل الفوري للبيانات .

ـ مفهوم الشمولية عند دراسة المشكلة .

ـ مفهوم التكامل والتنسيق .

ـ مفهوم تحليل النظم ودراسة سلوكها .

كما كان لاستخدام الحاسبات الإلكترونية في مجال المحاسبة دوراً هاماً في تطوير أساليبها حيث استخدمت أساليب حديثة نذكر منها ما يلي :ـ

١ ـ أسلوب التشغيل الالكتروني في مجال تحليل وحفظ واسترجاع البيانات والمعلومات لأن الأساليب اليدوية لم تصبح مناسبة في حالة حجم الأعمال الكبيرة .

٢ ـ الأساليب الرياضية والإحصائية والهندسية في مجال تحليل البيانات وهذا لم يكن ممكنا بدون استخدام الحاسب الالكتروني .

٣ ـ أساليب نظرية النظم في مجال تصميم النظم المحاسبية ودراسة سلوكها خلال الزمن وتصميم السياسات المالية والإدارية .

٤ ـ كما اتسع نطاق المحاسبة وتطورات أغراضها لتشمل تقديم البيانات ومعلومات احتمالية عن المشكلة تحت ظروف مختلفة و تحت سياسات بديلة بدرجة الدقة المطلوبة وفي الوقت المناسب ، وذلك باستخدام أساليب المحاكاة والاحتمالات .

<u>مجالات استخدام الحاسبات الإلكترونية في مجال المحاسبة .</u>

لقد أمكن استخدام إمكانيات الحاسبات الإلكترونية في العديد من مجالات المحاسبة من أهمها ما يلي : ـ

أولاً : تنفيذ بعض إجراءات المحاسبة مثل : -

ـ إثبات الأحداث والصفقات المالية في دفاتر اليومية .

ـ الترحيل إلي الحسابات في دفاتر الأستاذ واستخراج موازين المراجعة .

ـ إعداد القوائم المالية والتقارير الدورية مثل : قائمة المركز المالي ، وقائمة الداخل ، وقائمة التدفقات النقدية .

ثانياً : الإثبات في بعض السجلات الإحصائية مثل :

ـ سجل الأصول الثابتة .

ـ سجل العاملين والموظفين .

ـ كشوف الأجور والمرتبات .

ـ سجل الموردين والمصدرين .

ـ سجلات المخازن .

ثالثاً : تخزين وتحليل البيانات لتساعد في اتخاذ القرارات مثل :

ـ التسعير تحت عدة ظروف مختلفة وأثر ذلك علي ربحية الشركة .

ـ إدارة المخازن وتحديد نقطة وكمية الشراء .

ـ تحليل تكلفة العمالة علي الأقسام وعلي العمليات الأخري .

ـ تحليل انحرافات التكاليف .

ـ تحليل نقطة التعادل في حالة أن الشركة تنتج وتوزع عدة منتجات .

ـ تحميل التكاليف غير المباشرة .

ـ تحديد أقساط الاستهلاك .

ـ تحليل القوائم المالية .ـ إدارة التدفقات النقدية باستخدام بحوث العمليات .

رابعاً : تخزين البيانات والمعلومات المحاسبية والتعامل مع شبكات المعلومات المحلية والعالمية ولنا عودة لمناقشتها تفصيلاً .

أثر التشغيل الالكتروني للبيانات علي المراجعة بصفة عامة .

ترتبط المراجعة بالمحاسبة ارتباطا وثيقا ، فأي تغيير في إحداهما سوف يؤثر علي الآخر ، ومن ثم لقد أثر التشغيل الالكتروني للنظام المحاسبي علي أغراض ومنهجية ومعايير وأساليب وإجراءات المراجعة بشكل ملحوظ ، ولقد تناول علماء المحاسبة والمراجعة والمنظمات المهنية المعنية بذلك ، وصدرت العديد من القرارات والتوصيات والمعايير التي تعين المراجعين في هذا الصدد .

وسوف نتناول في هذا البند ، أهم معالم هذا التأثير كمقدمة لبيان الإجراءات العملية للمراجعة الداخلية والخارجية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات .

أثر التشغيل الالكتروني للبيانات علي أهداف المراجعة .

لا تختلف أهداف المراجعة في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات عنها في ظل التشغيل اليدوي ، والتي تتمثل في الآتي :-

١ ـ الاطمئنان علي سلامة ودقة البيانات الداخلة والمعلومات الخارجة .

٢ ـ سلامة النظم المحاسبية والمالية وكفاءتها في تشغيل البيانات .

٣ ـ المحافظة علي الموجودات بطريقة سليمة والاطمئنان من كفاءة تشغيلها .

٤ ـ مدي فعلية نظم الضبط الداخلي .

٥ ـ مدي سلامة وفاعلية الخطط وبيان مدي الالتزامات بالسياسات والبرامج لتحقيق أهداف المنشأة .

٦ ـ تقويم الأداء وتقديم التوصيات والإرشادات للتطوير إلي الأحسن .

ولكن يمكن التأكيد علي أن التشغيل الالكتروني للبيانات ساعد المراجع علي تحقيق الأهداف السابقة بطريقة أفضل ، وهذا يحقق المزايا الآتية :-

[أ] ـ يُمكِّن سرعة الإثبات من إخراج المعلومات المالية وغير المالية ، وهذا يظهر الأخطاء بسرعة ويمكن من فورية التصويب بالمقارنة بالتشغيل اليدوي .

[ب] ـ يساعد التشغيل الالكتروني للبيانات المراجع من استخدام أساليب التحليل بالمقارنات والنسب ويستخرج مؤشرات ومعالم تساعد في المراقبة وتقويم الأداء بسرعة .

[جـ] ـ يساعد التشغيل الالكتروني للبيانات المراجع والمراقب من تطبيق نظام شبكة المعلومات الداخلة [Inter – Net] وشبكة المعلومات الخارجية [Inter – net] في الرقابة علي فروع المنشأة الداخلية والخارجية .

[د] ـ يمكن المراجع من استخدام أساليب بحوث العمليات المتطورة في التحليل والتقويم وفي عرض التقارير من أهمها ما يلي : -

ـ التحليل الإحصائي [Statistical Analysis] .

ـ وسائل الضبط والتحكم الذاتي [Cybernetics] .

ـ أسلوب المعاينة الإحصائية [Statistical Sampling] .

ـ أسلوب تحليل النظم [System Analysis] .

[هـ] ـ يساعد التشغيل الالكتروني من سرعة استرجاع البيانات والمعلومات المخزنة داخل ذاكرة الكمبيوتر أو علي الديسكات ونحوها وهذا يمكنه من إعادة النظر في بعض الملاحظات .

[و] ـ استخدام المراجع إمكانيات الكمبيوتر في تنفيذ عمليات المراجعة من خلال وضع برامج مراجعة يطلق عليها [برامج الحاسب الالكتروني للمراجعة] وقد تكون برامج جاهزة أو معدة لغرض محدد بعينه ، أو برامج عامة ، ولنا عودة لمناقشة ذلك تفصيلاً فيما بعد .

<u>أثر التشغيل الالكتروني للبيانات علي منهجية المراجعة .</u>

يبرز أثر التشغيل الالكتروني للبيانات من منهجية المراجعة والرقابة في النواحي الآتية :ـ

[١] ـ تغيير في معرفة [التأهيل العلمى والعملي] المراجع حيث يجب أن يكون علي دراية وخبرة مقبولة بالآتي :ـ

ـ أساسيات الحاسبات الإلكترونية .

ـ أساسيات وسائل إدخال البيانات إلي الكمبيوتر .

ـ أساسيات برامج الكمبيوتر المتداولة ولغاتها .

ـ أساسيات تفسير المعلومات الخارجة .

[٢] ـ التخطيط الدقيق الشامل لعمليات المراجعة والرقابة باستخدام إمكانيات الكمبيوتر ومتابعة التنفيذ أولاً بأول .

[٣] ـ تغير واضح وملموس في وضع برامج وإجراءات المراجعة والرقابة حيث يتم التركيز علي ما يلي :ـ

ـ المراجعة السابقة علي المدخلات الواردة بالمستندات وما في حكمها .

ـ المراجعة علي المدخلات من البيانات للاطمئنان من سلامتها .

ـ المراجعة علي برامج الكمبيوتر التي تتضمن آلية تشغيل البيانات .

ـ الاطمئنان من سلامة أجهزة الكمبيوتر المستخدمة .

ـ المراجعة علي المعلومات الخارجة .

[٤] ـ تغير في أدلة الإثبات التي تعاون في التحقق من صحة البيانات ، بالإضافة إلي الأدلة التقليدية ، ويمكن استخدام أدلة مستحدثة مثل :ـ

ـ أدلة الضبط والتحكم الذاتي .

ـ أدلة المطابقة الذاتية .

ـ أدلة البيانات والمعلومات الشاذة غير العادية .

ـ أدلة التحليل المتعدد الجوانب والنواحي والمفاهيم .

ـ أدلة الحدود .

[٥] ـ تغير في دورية تقارير المراجعة والرقابة ، حيث يؤدي استخدام التشغيل الالكتروني للبيانات إلي تقصير فترة إعداد وتقدير تلك التقارير واستخدام وسائل العرض والإفصاح الحديثة في ذلك .

<u>أثر التشغيل الالكتروني للبيانات علي معايير المراجعة .</u>

لقد ترتب علي التشغيل الالكتروني للبيانات الحاجة إلي معايير مراجعة تتلاءم مع ذلك ، بجانب المعايير العامة التي ترشد المراجع في تنفيذ عمليات المراجعة بدرجة عالية من الكفاءة والدقة والعناية .

ولقد اقترح أحد المراجعين إطاراً عاماً لمعايير المراجعة في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات علي النحو التالي [١] : ـ

المجموعة الأولي : المعايير العامة وتتضمن ما يلي :-

المعيار الأول : التأهيل العلمي والتدريب والخبرة .

المعيار الثاني : الاستقلال المهني والفني للمراجع .

المعيار الثالث : بذل العناية المهنية المتخصصة المناسبة .

المجموعة الثانية : معايير الفحص الفني والعمل الميداني ، وتتضمن ما يلي :

المعيار الرابع : فحص مركز الحاسب الالكتروني .

المعيار الخامس : التأكد من صحة وسلامة اختبارات المراجعة .

المعيار السادس : تقييم مدي إمكانية الاعتماد علي النظم الإلكترونية القائمة .

المجموعة الثالثة : معايير مراجعة عناصر النظام ، وتتضمن ما يلي :-

المعيار السابع : أبعاد مراجعة عناصر المدخلات .

المعيار الثامن : أبعاد مراجعة برامج الكمبيوتر .

المعيار التاسع : أبعاد مراجعة طرق وإجراءات تشغيل البيانات .

المعيار العاشر : ضوابط إعداد تقارير عن المخرجات .

المجموعة الرابعة : معايير الأمن والسلامة ورفع الكفاءة والفاعلية ،

وتتضمن ما يلي :-

المعيار الحادي عشر : تقييم إجراءات سلامة وأمن الأنظمة الإلكترونية للمعلومات .

المعيار الثاني عشر : تقييم كفاءة النظام المتكامل للمعلومات الإلكترونية .

المعيار الثالث عشر : تقييم فعالية النظام المتكامل للمعلومات الإلكترونية .

ولقد صدر عن الاتحاد الدولي للمحاسبة ثلاثة معايير تتعلق بالمراجعة في ظل التشغيل الالكتروني لبيانات هي : -

١] ـ المعيار رقم [١٥] ـ المراجعة في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات .

٢] ـ المعيار رقم [١٦] ـ أساليب المراجعة الإلكترونية .

٣] ـ المعيار رقم [٢٠] ـ آثار التشغيل الالكتروني للبيانات علي دراسة وتقييم النظم المحاسبية والرقابة الداخلية المتعلقة بها .

ولا يتسع المقام لمناقشة هذه المعايير تفصيلاً ، ولكن سوف يرجع لها في المباحث التالية .

أثر التشغيل الالكتروني للبيانات علي أساليب المراجعة

يسعى المراجع في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات إلي الحصول إلي مزيد من أدلة الإثبات الكافية للاطمئنان من صحة البيانات الداخلة وسلامة التشغيل ، ومن دقة وأمانة وموضوعية المعلومات الخارجة ، ولتحقيق هذه الغاية يستخدم مجموعة من الأساليب والتي يٌسَهِّل الكمبيوتر من استخدامها من أهمها ما يلي :ـ

١] ـ التحليل باستخدام الأساليب الإحصائية العادية والمتطورة والتي يتعذر استخدامها في ظل التشغيل اليدوي .

٢] ـ استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في اختيار العينات وتقويمها .

٣] ـ أسلوب الضبط والتحكيم الذاتي للتأكد من صحة البيانات والمعالجات المحاسبية وموضوعية المعلومات الخارجة ويمكن الاستعانة في هذا الصدد بمنهج وأساليب نظرية النظم .

٤] ـ تصميم برامج الكمبيوتر لابراز الأرقام الشاذة في البيانات والمعلومات لإعطائها مزيداً من الاهتمام والتركيز وجمع مزيد من الإيضاحات حولها .

٥] ـ أسلوب العرض والإفصاح البياني في إعداد القوائم والتقارير المختلفة .

٦] ـ أسلوب التغذية العكسية بالمعلومات دورة في التصويب والتطوير والتحسين إلي الأفضل .

المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات

أثر التشغيل الالكتروني للبيانات علي منهجية المراجعة الداخلية .

مما لاشك فيه أن التطورات السريعة في تكنولوجيا الكمبيوتر وصناعة المعلومات فرضت علي المراجع الداخلي تحديات ، من بينها ضرورة تعديل طريقة تفكيره ونظرته إلي المتغيرات المحيطة به ، ليس نظرة المعارضة ، ولكن نظرة الواقع وضرورة الاستفادة من تلك المتغيرات لتطوير أدائه إلي الأجود والأحسن .

وهذا الأمر أحدث تغييراً جوهريا في منهجية المراجع الداخلي علي النحو التالي :

أولاً : التغيير في ثقافة ومعرفة المراجع [التأهيل العلمي] ، حيث يجب الإلمام التام بأساسيات التشغيل الالكتروني للبيانات ، وتكنولوجيا صناعة المعلومات والدراسة الكاملة بلغات وبرامج ووسائل الكمبيوتر المتطورة .

ثانياً : إعادة النظر في خطة وبرنامج المراجعة ، ولا سيما أن جزءاً كبيرا من عناصر النظام المحاسبي موجود داخل جهاز الكمبيوتر مثل الدفاتر والمستندات والقوائم والتقارير .

ثالثاً : إعادة النظر في طبيعية أدلة الإثبات ، والاستفادة من الكمبيوتر وأساليب بحوث العمليات في الحصول علي مزيد منها بجانب أو بديلاً عن الأدلة التقليدية .

رابعاً : إعادة النظر في آلية نظم الضبط الداخلي ، والاستفادة من مدخل المراقبة والتحكم الذاتي [Cybernetics] المعروفة في علم النظم [Systems Science] في تقوية نظم الضبط الداخلي للبيانات والمعلومات .

خامساً : إعادة النظر في طرق إعداد وعرض تقارير المراجعة بما يتواءم مع التطورات الحديثة في فكر ومنهجية الإدارة العليا ، وتطبيق مبدأ الرقابة بالاستثناء ، وإبراز المسائل الجوهرية وتجنب الحشو غير النافع .

سادساً : الاستفادة من تزاوج أساليب المعرفة المختلفة ، والذي أصبح سمة من سمات العصر، وهذا ما يطلق عليه أسم [Inler Disciplinary Approach] .

<u>نطاق وكيفية المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات .</u>

يركز المراجع اهتمامه في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات ، وتحليل المعلومات علي النواحي الآتية :ـ

أولاً : المراجعة السابقة علي المدخلات .

ويتمثل ذلك في مراجعة الدورات المستندية ، ومراقبة أو متابعة انسياب البيانات من خلال المستندات ، واستيفائها لكافة الشروط الشكلية والموضوعية المتعارف عليها ، وطبقا للنظم واللوائح الداخلية ودليل الإجراءات ، وما في حكم ذلك ، ومن الوسائل التي تستخدم في هذا المجال :

ـ حصر وتبويب المستندات التي تؤخذ منها البيانات ومراجعتها .

ـ المقارنة بين الاجماليات والتفاصيل .

ـ استخدام أسلوب الأرقام المسلسلة في إدخال البيانات وإعداد سجل خاص بها.

ـ توثيق البيانات الداخلة من جهة أو شخص مسئول .

ثانياً : المراجعة علي البيانات الداخلة إلي الكمبيوتر .

ويركز المراجع علي الآتي :ـ

*** ـ التأكد من صحة البيانات المقدمة إلي قسم إعداد البيانات بقسم الحاسبات الإلكترونية من خلال مراجعتها علي المستندات ، فمثلاً إذا كانت الأجور سوف يتم حسابها بمعرفة الكمبيوتر ففي هذه الحالة يجب أن تطابق البيانات الواردة في كشوف الأجور علي سجل الأجور .**

*** ـ التأكد من صحة المعلومات والتعليمات المطلوب اتباعها عند القيام بتشغيل البيانات ، وهذا يتطلب منه دراسة برامج الكمبيوتر والاطمئنان إلي سلامتها**

*** ـ التأكد من أن التعديلات والإضافات في البيانات الداخلة قد أضيفت إلي البرنامج المخزن في الكمبيوتر بعد موافقة الجهات المخولة بذلك .**

ثالثاً : المراجعة علي برامج الكمبيوتر المستخدمة في تشغيل البيانات وتحليل وعرض المعلومات .

عندما تدخل البيانات إلي الكمبيوتر فإنه يصعب التعديل فيها إلا بناءً علي برنامج جديد ، ولا يكون هناك فرصة سانحة للتلاعب أو الغش أو حدوث أخطاء ، ولقطع الشك باليقين ، يمكن للمراجع الداخلي التأكد من أن البيانات والمعلومات المخزنة داخل الكمبيوتر مطابقة للأصل وفي هذه الحالة يركز المراجع علي ما يلي :-

*** ـ صحة تصميم البرنامج .**

*** ــ سلامة أداء الحاسب الالكتروني .**

*** ــ سلامة الأوامر والتعليمات [أوامر التشغيل] من المنظور المحاسبي .**

*** ــ وجود وسائل التحكم الذاتي داخل البرنامج .**

*** ــ صحة التعديلات المداخلة علي برامج الكمبيوتر .**

ويمكن للمراجع في الصدد اختبار برامج الكمبيوتر التي تستخدمها المنشأة عن طريق إدخال بيانات تجريبية إلي الكمبيوتر وتشغليها مرة أخري باستخدام الأساليب اليدوية ، ويقارن بين مخرجات الحالتين

رابعاً : المراجعة علي المخرجات من المعلومات وسبل عرضها وتفسيرها .

يتركز دور المراجع في هذه المرحلة علي ما يلي : ــ

١] ــ مطابقة المعلومات الواجب أن تكون من ناحية التصميم والواقعية علي المخرجات الفعلية .

٢] ــ التأكد من أن تفسير المحاسب أو غيره مستندا إلي أرقام صحيحة واردة في مخرجات الكمبيوتر لتلافي التلاعب في تفسير تلك المعلومات .

٣ ــ حيث أن معظم المديرين ليسوا خبراء في مجال الكمبيوتر يجب التأكد من التقارير المرفوعة إليهم تطابق من الناحية الموضوعية المعلومات الواردة من مخرجات الكمبيوتر ومن أن اقتراحاتهم قد روعيت عند تشغيل البيانات دورة أخري .

إجراءات المراجعة الداخلية في حالة التشغيل الالكتروني للبيانات .

تتمثل إجراءات المراجعة في حالة التشغيل الالكتروني للبيانات في الآتي :

١] ـ المراجعة حول الحاسب الالكتروني : حيث يتم التأكد من صحة البيانات الداخلة بمراجعتها علي المستندات ، وكذلك مراجعة المعلومات الخارجة للتأكد من السلامة والموضوعية .

٢] ـ المراجعة داخل الحاسب الالكتروني : حيث يتم التأكد من صحة التشغيل الداخلي في ضوء البرنامج المعد ، ويتم ذلك عن طريق المقارنة بين التشغيل اليدوي وبين التشغيل الالكتروني للبيانات ، أو تشغيل نفس البيانات باستخدام برنامج كمبيوتر آخر وإجراء المقارنة .

٣] ـ المراجعة باستخدام الحاسب الالكتروني : حيث يستطيع المراجع استخدام إمكانيات الحاسب الالكتروني في تنفيذ بعض عمليات المراجعة ومنها علي سبيل المثال ما يلي : ـ

ـ التحقق من صحة العمليات الحسابية .

ـ المطابقة بين الموازين الفرعية والميزان العام .

ـ استخراج الأرصدة الشاذة .

ـ تحليل الأرصدة التي تزيد أو تقل عن أرقام محددة لإعطائها مزيداً من الفحص .

ـ تحليل بعض الأرصدة مثل المتحركة والبطيئة والساكنة .

ـ استخدام إمكانيات الحاسب الالكتروني في إعداد القوائم والتقارير المالية علي فترات قصيرة .

ـ الاستفادة من أسلوب التغذية العكسية بالمعلومات .

المراجعة الخارجية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات

تأهيل المراجع الخارجي في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات .

لقد تطلب التشغيل الالكتروني للنظام المحاسبي أن يكون المراجع بصفة عامة والمراجع الخارجي بصفة خاصة لديه المعرفة والخبرة بالآتي :-

١ ـ المعرفة التامة لطبيعة الحاسبات الإلكترونية ونظم تشغليها .

٢ ـ المعرفة التامة بلغات الحاسبات الإلكترونية المتاحة والمطبقة في الواقع العملي والتي تستخدم في تشغيل البرامج .

٣ ـ المعرفة التامة ببرامج الكمبيوتر التي تستخدمها المنشآت في تشغيل النظم المحاسبية وكيف يمكن مراجعتها .

٤ ـ المشاركة في وضع برامج الكمبيوتر الخاصة بالمنشأة أو تقويمها وبيان مواطن الضبط الداخلي والتحكم الذاتي للاستفادة من ذلك في عملية المراجعة .

٥ ـ المعرفة التامة بإمكانيات برامج المراجعة الحديثة باستخدام الحاسبات الإلكترونية ودراسة جدوي استخدامها في عملية المراجعة .

٦ ـ الإلمام بالأساليب الرياضية والإحصائية المتاحة والتي يمكن الاستفادة منها في عملية المراجعة والتي أصبحت ميسرة بعد استخدام الحاسبات الإلكترونية .

٧ ـ الإلمام التام بنظم المعلومات المتكاملة وشبكات المعلومات الخاصة والمحلية والإقليمية والدولية .

ولتحقيق التأهيل العلمي والعملي السابق ، يجب توافر المقومات الآتية :ـ

ـ أن تتضمن مقرات الدراسة بالجامعات والمعاهد والمدارس وكافة دور التعليم المعنية بالمحاسبة والمراجعة والكمبيوتر بعض المعرفة عن الحاسبات الإلكترونية وتقنية المعلومات .

ـ أن تقوم المنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة بتنظيم دورات تدريبية متعمقة ومتقدمة عن إمكانيات وتطبيقات الحاسبات الإلكترونية في مجال المحاسبة والمراجعة .

ـ أن تتضمن امتحانات إجازة ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية أسئلة نظرية وعملية عن إمكانيات وتطبيقات الحاسبات الإلكترونية في مجال المحاسبة والمراجعة .

ـ متابعة التطورات المعاصرة في مجال الحاسبات الإلكترونية وتطبيقاتها في مجال المحاسبة والمراجعة من خلال المطبوعات والنشرات والندوات والمؤتمرات وشبكات المعلومات .

<u>مهام ومسئوليات المراجع الخارجي في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات .</u>

لقد ألقي التطور السريع في التشغيل الالكتروني للبيانات وتقنية المعلومات مسئوليات إضافية علي مراجع الحاسبات الخارجي ، ليس في نوع المهمة ولكن في وسائل تنفيذها ، من أبرزها ما يلي :ـ

ـ تقويم نظم الضبط الداخلي لعملية تجهيز البيانات وإدخالها في الكمبيوتر وكذلك المتضمنة داخل برامج الكمبيوتر ذاتها ، لأن ذلك هو الأساس في تنفيذ عملية المراجعة .

ـ التأكد من سلامة برامج التشغيل الالكتروني للبيانات [Soft – Ware] من حيث مضمونها وملاءمتها وتحقيق مقاصدها ، وله أن يستعين بأهل الخبرة والاختصاص في هذا الشأن .

ـ التأكد من صلاحية تجهيزات التشغيل الالكتروني للبيانات [Hard – Ware] من حيث سلامة التشغيل ،وله أن يستعين بأهل الخبرة والاختصاص في هذا الشأن .

ـ التأكد من أن سبل وأساليب تحليل البيانات بواسطة الحاسب الالكتروني تفي بالغرض المنشود .

ـ التأكد من سلامه نظم حماية برامج وأجهزة الحاسبات الإلكترونية ، وانتظام عمليات الصيانة الدورية ، وكذلك عمليات التحديث والتطوير المستمرة ، لضمان الكفاءة والجودة في المعلومات الخارجة .

ـ التأكد من سلامة ودقة نظام توزيع المعلومات الخارجة وحمايتها وإمكانية استرجاعها للاستفادة منها في عملية المراجعة المستمرة ، وكذلك التأكد من نظام التغذية العكسية .

ـ التأكد من سلامة نظام حفظ الملفات ، سواء التي تحتوي البيانات الداخلة ، أو التي تحتوي المعلومات الخارجة ، وذلك لحمايتها من التلاعب .

ـ الاطمئنان من أن التعديلات التي تتم علي برامج التشغيل الالكتروني للبيانات معتمدة ممن لهم السلطة ، وأنها موضوعية ، وتتفق مع التطورات المستجدة .

وسوف نتعرض لهذه المهام بشيء من التفصيل في الصفحات التالية .

<u>تقويم نظم الضبط الداخلي في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات .</u>

يجب علي المراجع الخارجي فحص وتقويم نظم الضبط الداخلي في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات ، قبل أن يخطط ويضع برنامج المراجعة وتنفيذه ، ويتم ذلك علي النحو التالي :ـ

[١] ـ فحص وتقويم نظم الضبط الداخلي العامة خارج نطاق التشغيل الالكتروني للبيانات ، والتأكد من الآتي :ـ

ـ سلامة الدورات المستندية وانسياب البيانات إلي وحدة الإدخال .

ـ سلامة التنظيم الإداري وحدود السلطة والمسئولية والفصل بين المهام .

ـ وجود النظم واللوائح والضوابط التي تضبط حركة المستندات .

[٢] ـ فحص وتقويم نظم الضبط الداخلي لعمليات إدخال للبيانات إلي الكمبيوتر ، الاطمئنان من الآتي :ـ

ـ سلامة عملية تجهيز البيانات قبل الإدخال .

ـ سلامة وسائل إدخال البيانات .

ـ سلامة عملية إدخال البيانات .

وفي هذا الخصوص يجب تحديد التوصيف الوظيفي للعاملين بقسم تجهيز البيانات والعاملين بقسم إدخال المعلومات والعاملين بقسم تشغيل البيانات والفصل بينهما ، وأن تكون كل عملية إدخال موثقة من شخص مسئول ، وفي كل الأحوال يجب الفصل بين المهام السابقة لتجنب التواطيء .

[٣] ـ فحص وتقويم نظام ضبط تصميم برامج الحاسب الالكتروني المستخدمة في تشغيل البيانات من حيث : المشتركون في التصميم وسلامة التصميم واختبار المعلومات الخارجة ، وفي هذا الخصوص يجب مراعاة ما يلي :ـ

ـ اشتراك كل من قسم البرمجة والإدارة المالية وخبراء التشغيل في إجراءات تصميم النظم وبرامج الكمبيوتر .

ـ التوصيف الدقيق للنظم والبرامج وتحديد مواصفاتها وإجراءات تشغليها .

ـ اعتماد النظم والبرامج المقترحة قبل التشغيل من قبل الإدارة العليا .

ـ الاطمئنان من سلامة وحفظ المستندات بعد الإدخال وسلامة تداول وحفظ المعلومات بعد الإخراج .

[٤] ـ فحص وتقويم نظم الضبط الداخلي علي مخرجات الحاسبات الإلكترونية الاطمئنان من الآتي :-

ـ سلامة آلية المطابقات بين الاجماليات والتفاصيل .

ـ سلامة توزيع المخرجات علي مستخدميها .

ـ سلامة حفظ المخرجات بعد الاستخدام .

ـ سلامة نظام التغذية العكسية بالمعلومات .

وفي ضوء نتائج فحص وتقويم نظم الضبط الداخلي السابقة يقوم المراجع بوضع خطة المراجعة ، واختيار أساليبها ، وتنفيذ إجراءاتها علي النحو الذي سوف نوضحه في الصفحات التأليه إن شاء الله .

<u>تخطيط المراجعة الخارجية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات .</u>

يدرس المراجع الخارجي كافة الجوانب المرتبطة بالتشغيل الالكتروني للبيانات عند وضع خطة المراجعة ، ومن أهمها ما يلي : ـ

ـ نظم الضبط الداخلي اليدوية ، ونظم الضبط الداخلي في حالة تشغيل البيانات بواسطة الحاسبات الإلكترونية ، علي النحو السابق بيانه آنفا .

ـ تطبيق نظم التحكم الذاتي والمطابقات والمقارنات والتحليلات عند تصميم برامج الكمبيوتر .

ـ طبيعة أساليب المراجعة باستخدام إمكانيات الحاسبات الإلكترونية .

ـ خبرات ومهارات مدخلي البيانات إلي الحاسبات الإلكترونية .

ـ خبرات ومهارات المراجعين بالحاسبات الإلكترونية .

ـ نوع المراجعة المطلوبة في ضوء عقد الارتباط .

ـ مدة الوقت المخطط لعملية المراجعة التكلفة وقيمة عقد الارتباط .

وفي ضوء ما سبق يضع المراجع خطة المراجعة والتي تشتمل علي ما يلي :ـ

ـ حجم العينة ، ونوعها .

ـ موضوع المراجعة .

ـ توقيت المراجعة .

ـ أساليب المراجعة المختارة .

ـ إجراءات المراجعة .

ـ تقارير المراجعة .

وليس هناك نموذج محدد لخطة المراجعة ، بل تصمم حسب الأحوال .

<u>كيفية المراجعة الخارجية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات .</u>

هناك طرق مختلفة للمراجعة الخارجية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات ، ويتوقف اختيار الطريقة علي حجم المنشأة وحجم مكتب المراجعة وإمكانياته من حيث الخبرات ، ومن أهم تلك الطرق ما يلي :ـ

ـ المراجعة حول الحاسبات الإلكترونية [Auditing Around The Computes]

ـ المراجعة من خلال الحاسبات الإلكترونية [Auditing Through the Compute]

ـ المراجعة باستخدام أسلوب فحص برامج المنشأة

[Auditing Through Firm Computer Programs]

ـ المراجعة باستخدام برامج خاصة بمكاتب مراجعة .

[Auditing Through Speaalized Programs]

وفيما يلي نبذة مختصرة عن كل منها ؛

أولاً : المراجعة حول الحاسبات الإلكترونية [١] :ـ

وتتمثل خطوات المراجعة حول الحاسبات في الآتي :-

١] ـ اختيار عينة من المستندات وإجراء المراجعة الشاملة عليها وحصرها وعدها [Documents Count] ومتابعة تسلسل أرقامها .

٢] ـ تشغيل البيانات الواردة بهذه المستندات يدوياً واستخراج النتائج .

٣] ـ تشغيل نفس البيانات باستخدام الحاسب الالكتروني واستخراج النتائج .

٤] ـ المطابقة بين النتائج في حالة التشغيل اليدوي والتشغيل الالكتروني .

٥] ـ استخدام المراجعة بمقارنة الاجماليات مع العناصر [Control Totals] للاطمئنان من صحة البيانات .

وتناسب هذه الطريقة المنشآت الصغيرة وكذلك مكاتب المراجعة ذات الخبرات المتواضعة في مجال برامج الحاسبات ، وتعتمد بصفة أساسية علي أساليب المراجعة التقليدية .

ثانياً : المراجعة من خلال الحاسبات الإلكترونية.

ويستخدم المراجع في هذا الخصوص مجموعة من البرامج الجاهزة المخصصة لتنفيذ المراجعة من بينها ما يلي : ـ

١] ـ برامج اختبار صحة البيانات الداخلة [Input Data Testing] .

[١] ـ سبق أن تناولناها بشيء من التفصيل في المبحث السابق ولذلك نوجزها في هذا المبحث .

٢] ـ برامج المحاكاة [Simulation] بمؤسسات شبيهة أو حالات افترضيه .

٣] ـ برامج استخراج أو اكتشاف التجاوزات والاستثناءات [Limit Ranges] في المعلومات الخارجة ويطلق عليها : اختبارات الحدود والاعتدال وذلك لاكتشاف الخطأ سواء في البيانات الداخلة أو في البيانات الخارجة .

٤] ـ برامج القيم المقيدة [Restricted Valus] لاختبارات صحة البيانات .

وتساعد هذه الطريقة المراجع من استخدام الأساليب الإحصائية والرياضية والمحاسبية لإنجاز معظم عمليات المراجعة ، وتتطلب هذه الطريقة مستوي عال من الخبرة في مجال الحاسبات الإلكترونية والمراجعة .

ثالثاً : المراجعة باستخدام أساليب فحص برامج المنشأة .

وتتمثل خطوات وكيفية المراجعة في الآتي :ـ

١] ـ فحص برامج الحاسبات الإلكترونية التي تستخدمها المنشأة للاطمئنان من سلامتها في ضوء تحقيق الأغراض المصممة من أجلها .

٢] ـ فحص خرائط تدفق البيانات التي تغذي البرامج ، للاطمئنان من سلامة وانتظام التغذية .

٣] ـ استمرارية الفحص لأي تعديلات علي البرامج المطبقة .

٤] ـ استخدام هذه البرامج في تنفيذ عمليات المراجعة والفحص باستخدام الأساليب السابق بيانها في المدخل السابق .

ويتطلب تطبيق هذه المنهج أن يكون لدي المراجع خبرة متميزة عالية في استخدام الحاسبات الإلكترونية في مجال المراجعة بعد الاطمئنان من سلامة برامج المنشأة .

رابعاً : المراجعة باستخدام برامج خاصة للمراجعة .

حيث تقوم مكاتب المراجعة بتصميم برامج المراجعة مستقلة خاصة بها باستخدام الحاسبات الإلكترونية لتستخدم في مراجعة المنشآت التابعة للمكتب وهذا المنهج لا

يطبق إلا في مكاتب المراجعة ذات الإمكانيات البشرية والمادية الكبيرة ، وما زال تطبيقه محدوداً علي بعض المكتب في بعض الدول .

ويتطلب تطبيق هذه البرامج دراسات الجدوى الاقتصادية ومقابلة تكلفة إعدادها بالمنافع المرجوة منها ، كما يجب أن يؤخذ في الحسبان مخاطر تطور التقنية علي تقادم تلك البرامج .

أساليب المراجعة الخارجية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات .

بالإضافة إلي أساليب المراجعة في ظل التشغيل اليدوي للبيانات ، هناك أساليب أخري استوجبها التشغيل الالكتروني من أهمها ما يلي : ـ

ـ أسلوب العينات الإحصائية [Statislical sampling] .

ـ أسلوب المحاكاة تحت حالات بديلة [Simulation] .

ـ أسلوب التغذية العكسية بالمعلومات [Feed Back Loops] .

ـ أسلوب الاختبار عن طريق الحدود والمقيدات [Limits and Restrictions] .

ـ أسلوب خرائط المراقبة [Control Charts] .

ـ أسلوب خرائط الإجراءات [Proceders Charts] .

ـ أسلوب برامج المراجعة الجاهزة [Ready Computer Audit Programs] .

ـ أسلوب خرائط تدفق المعلومات [Systems Flow Charts] .

ـ أسلوب تحليل النظم [Systems Analysis] .

المراجعة في ظل شبكات الاتصالات العالمية [الإنترنت]

Auditing in the Age of INTERNET

طبيعة تكنولوجيا نظم المعلومات .

Nature of Information Systems Technology

يقصد بنظام المعلومات : أنه إطار عام متكامل يتضمن مجموعة من الملفات الفرعية التي تحتوي علي معلومات معينة ومترابطة ، تتفاعل سويا وفقاً لمجموعة من الأسس ، وطبقاً لسلسة من الإجراءات لتساعد في تزويد الإدارة وغيرها بالمعلومات لتساعد في اتخاذ القرارات المختلفة [أنظر شكل [١] نموذج مبسط لنظام معلومات متكامل] .

ولقد مرت نظم المعلومات بتطورات مختلفة من حيث طريقة التشغيل من اليدوي إلي الآلي إلي الالكتروني باستخدام الكمبيوتر إلي التكنولوجي باستخدام الأقمار الصناعية ، ولقد ساعد علي هذا التطور السريع التطور في تكنولوجيا الحاسبات الإلكترونية .

كما اتسع نطاق تكنولوجيا نظم المعلومات باستخدام الحاسبات لتستخدم في كافة المجالات والأنشطة ، كما تساعد من استخدام مفاهيم وأساليب بحوث العمليات والإدارة العلمية . مثل :

ـ الذكاء الصناعي [Artificial Intelligence] .

ـ نظم الخبرة [Expert Systems] .

ـ نظم إدارة الجودة الشاملة [Total Quality Management Systems]

ـ نظم التحكم الذاتي [Computes Numerically Controlled Systems]

ـ نظم قواعد البيانات المتكاملة [Integrated Data Base Systems] .

ـ نظم تحليل التغذية العكسية بالمعلومات [Feedback Information Systems] .

ومن أهم أهداف نظم المعلومات ما يلي : ـ

ـ تخزين البيانات بطريقة متقدمة يسهل معها التشغيل والاسترجاع ويستخدم في هذا الشان نظام قواعد البيانات [Data Base] .

ـ التفاعل والتكامل والترابط بين البيانات وتشغيلها بحيث يمكن تطبيق منهج الشمولية [النظرات الشاملة] [Overall Approach] وهذا يساعد في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .

ـ تقديم خدمة المعلومات الجاهزة للغير من خلال الشبكات الإلكترونية المحلية والدولية ، وهذا ما سوف نركز عليه في الصفحات التالية .

نموذج مبسط لنظام معلومات متكامل

طبيعة شبكات الاتصال وأنواعها

[Nature of Network and Kings]

لقد تطورت شبكات الاتصالات منذ وجد الإنسان علي ظهر الأرض بسبب التغيرات المختلفة المحيطة به ، من شبكات بسيطة محدود النطاق والاتساع إلي شبكات غير محدودة شمل نطاقها العالم بأسره ، ولقد ساعد علي ذلك كما سبق الإيضاح تكنولوجيا الحاسبات الإلكترونية ، وتكنولوجيا صناعة المعلومات ، وأصبح من خلال تلك الشبكات أن يتصل أي فرد في أي مكان في بالعالم بآخر للحصول علي معلومات عبر الحدود والدولية ، وأصبح العالم كله كأنه جزيرة واحدة .

ويقصد بالشبكه [Net] هي وصل جهازين أو أكثر من أجل تبادل المعلومات ، فعلي سبيل المثال جهاز كمبيوتر مخزن فيه معلومات بجهاز آخر أو أكثر به معلومات ، وقد يكون الجهازين داخل نطاق محلي أو أحدهما محلي والآخر عالمي ، والهدف من عملية التوصيل هو إمكانية إدخال أو اخرج معلومات من كل منهما ، ومن وسائل التوصيل المتعارف عليها الهاتف أو ألياف ضوئية ذات سرعة عالية .

ويمكن تقسيم شبكات الاتصالات من حيث حدودها إلي :

[١] ـ شبكات اتصال محدودة [Intra – Network] داخل نطاق الوحدة الاقتصادية أو الخدمية ونحوها حيث يستطيع أي فرد داخل تلك الوحدة أن يتصل بآخر أو يحصل علي معلومات أو يرسل معلومات ، ومثال ذلك شبكات الاتصال داخل الشركات والمصالح الحكومية ، والجمعيات والمستشفيات والنوادي والفنادق .

[٢] ـ شبكات اتصال محلية [Local Area Network] داخل حدود دوله معينة مثل شبكات اتصالات للحجز بالقطارات ، شبكات الاتصال بين الشركات وفروعها داخل حدود الدولة ، شبكات الاتصال بين الشركة وفرعها المنتشرة في أنحاء الدولة .

[٣] ـ شبكات اتصال دولية [Internet Work] حيث يمكن لأي فرد في أي مكان من الاتصال بآخر عبر الحدود الدولية للاستفسار أو للحصول علي معلومات أو إبرام صفقات تجارية وغيرها ، علي النحو الذي سوف نفصله في الصفحات التالية .

<u>فكرة شبكات الاتصالات العالمية .</u>

[Internet – Work]

لقد أحدثت تكنولوجيا الكمبيوتر وتكنولوجيا صناعة المعلومات الحديثة ثورة في مجال الاتصالات ، فبعد أن كان كل جهاز كمبيوتر يمثل نظام معلومات مستقل منفصل عن الأجهزة الأخري ، فقد أمكن ربط هذه الأجهزة مع لعضها البعض من خلال اتصال بأجهزة كبري خادمة [Server] وبذلك يمكن لكل الكيانات والأفراد المشتركين في هذا الجهاز الكبير الخادم الحصول علي كافة المعلومات الواردة بالأجهزة الصغري داخل الدولة ، ثم إعادة ربط الجهاز المركزي الخادم بالجهاز العالمي ، وبذلك تتصل جميع الأجهزة ببعضها البعض من خلال الشبكة العالمية مع وجود جدر لحماية بعض المعلومات الخاصة .

وتأسيساً علي ما سبق ـ تكون مستويات الاتصال من خلال شبكات الإنترنت علي النحو التالي :ـ

ـ المستوي الأول : المستوي المحلي [Local Network] .

حيث يشترك الأفراد والجهاز والشركات ونحوهم من خلال أجهزة الكمبيوتر الشخصية في الإنترنت من خلال الشبكة المركزية الخادمة داخل الدولة يطلق عليها اسم خادم الشبكة العالمية [Web Server] .

ـ المستوي الثاني : المستوي العالمي [International Network] .

حيث تشترك كل دولة من خلال أجهزة الكمبيوتر وشبكة الاتصال المركزية الخادمة بها في شبكة الاتصالات العالمية وبذلك يمكن المشتركين بها الاتصال بالشبكة العالمية والحصول منها علي المعلومات .

وفي كل مستوي من المستويات السابقة توجد بعض الأجهزة يطلق عليها جدر الحماية لمنع الوصول إلي المعلومات الحساسة السرية .

ويوجد في الصفحة التالية نموذج بياني يوضح هذه المستويات .

خدمات الإنترنت في مجال الأعمال .

[Business & Internet]

تقدم شبكة المعلومات لرجال الأعمال وغيرهم العديد من الخدمات بسرعة فائقة وبتكلفة أقل ، من أبرز هذه الخدمات ما يلي :ـ

١] ـ خدمة الحصول علي معلومات : حيث يستطيع رجل الأعمال أن يتصل في أي مكان في العالم ويستفسر عن معلومة معينة سواء متعلقة بالإنتاج أو التسويق أو الإدارة أو المال أو غير ذلك ، وهذا بدوره يساعد في اتخاذ القرارات وهو علي بصيرة واضحة عن العالم من حوله ، وهذه الخدمة لم تكن ممكنة بدون الإنترنت .

٢] ـ خدمات البريد الالكتروني [E.MAIL] ، حيث يستطيع رجل الأعمال أن ينشئ ويرسل الرسائل والمذكرات إلي الأفراد أو الشركات أو الجهات المختلفة بسرعة وبتكلفة أقل ، ويمكنه كذلك أن يتلقي الردود علي تلك الرسائل التي تصله بنفس السهولة والسرعة .

كما أمكن تحويل الفاكسات بين المنشآت عن طريق البريد الالكتروني ولقد وفر ذلك من التكاليف والوقت .

٣] ـ خدمات الاستفسار [Enquary] والبحث [Research] ، حيث يستطيع رجل الأعمال الاستفسار عن أي معلومة وكذلك البحث عن أشياء أو أخبار تهمة بسرعة .

٤] ـ التسويق من خلال الإنترنت [Marketing] تستطيع كل منشأة أن تنشئ حيزاً علي شبكة الإنترنت وهذا يعتبر بمثابة الكتالوج لها ، وتستطيع أن تضيف إليه أي معلومات جديدة أو تغيير في المعلومات القديمة بسهولة ومرونة ، وبذلك تستطيع المنشأة أن تدخل السوق العالمي ، وتتلقي الاستفسارات وتبرم الصفقات بسهولة .

٥] ـ عقد الصفقات التجارية من خلال [E. Commerce] من خلال البريد الالكتروني والاستفسار والبحث يتم الاتصال بين رجال الأعمال بعضهم البعض وإبرام الصفقات ، بل وكذلك سدد قيمتها من خلال الشفرات البنكية ، ولقد برزت

هذه الخدمة في الأيام الأخيرة بشكل ملحوظ ولقد بلغت حجم التجارة من خلال الإنترنت خلال سنة ١٩٩٨م حوالي ٣٣ مليار دولار .

٦] ـ الإعلان عن السلع والخدمات في بعض المواقع التي عليها إقبال من المشتركين ، وهذا يسهل للشركة عقد العديد من الصفقات فعلي سبيل المثال يمكن للشركة التي تعمل في مجال الملابس الرياضية أن تعلن عن منتجاتها في موقع أخبار الرياضة .

٧] ـ تقديم خدمات ما بعد البيع [After Sales Serveses] حيث تقوم الشركة بالإعلان عن عناوين مراكز الصيانة العالمية لمنتجاتها ، وبذلك يستطيع المشترون الاتصال بتلك المراكز والحصول علي الخدمات بسهولة .

٨] ـ نشر الأخبار الجديدة [News] عن الشركات والمنشآت وغيرها من خلال الموقع المخصصة علي الإنترنت ، وهذا يفيد الشركات العالمية التي تريد عن نشر معلومات جديدة يومياً أو أسبوعياً أو عن نفسها وبصفة خاصة الإعلان عن أسعار أسهمها في أسواق المال العالمية ، الإعلان عن المعارض الدولية ، الإعلان عن المؤتمرات والندوات

٩] ـ خدمات المحادثات [Carver Sation] ، حيث يمكن عقد اجتماعات بين أفراد وهم في أماكنهم من خلال شاشات الكمبيوتر وشبكات الإنترنت ، مثل اجتماعات مجالس الإدارات والجمعيات العامة .

١٠] ـ عرض تقارير مجالس الإدارة ومراقب الحسابات للشركات العالمية العابرة للمحيطات علي مواقع معينة في الإنترنت وبذلك يسهل للمساهمين وغيرهم متابعتها .

<u>أثر الإنترنت علي منهجية المراجعة .</u>

كما سبق الإيضاح يعتمد الإنترنت علي الحاسبات الإلكترونية وتكنولوجيا نظم المعلومات وشبكات الاتصالات بالهاتف وبالأقمار الصناعية ، كما يعتمد علي أساليب الرياضة والإحصاء والهندسة ونظرية النظم ...وهذا بدوره يؤثر علي منهجية المراجعة ، كما سبق الإيضاح في المباحث السابقة .

ومن أهم معالم التأثير ما يلي :ـ

١ ـ التأثير علي ثقافة المراجع [التأهيل العلمي والعملي] ، إذ يجب أن يكون علي دراية ومعرفة بالآتي :ـ

ـ أساسيات الحاسبات الإلكترونية وتكنولوجيا المعلومات .

ـ أساسيات شبكات الاتصالات الداخلية والمحلية والعالمية ,

ـ إمكانيات وخدمات الإنترنت والإنترانت .

ـ ضوابط الاشتراك في الإنترنت وجدواه .

ـ كيفية الاستفادة بخدمات الإنترنت في مجال المحاسبة والمراجعة بصفة عامة .

ـ كيفية الاستفادة من الإنترنت في الحصول علي المعلومات والمناقشات وإرسال التقارير .

ـ أساليب الحديثة في الدخول إلي الإنترنت .

٢ ـ التأثير علي طبيعة أدله الإثبات فيما يتعلق بالعمليات المختلفة التي تتم من خلال الإنترنت ومنها علي سبيل المثال :ـ

ـ عمليات البريد الالكتروني .

ـ عمليات الإعلان .

ـ عمليات التسويق .

ـ عمليات عقد الصفقات .

ـ عمليات سداد / تحصيل قيمة الصفقات .

ـ عمليات نشر أخبار عن المنشأة .

ـ عمليات تأمين نظام معلومات الإنترنت .

٣ ـ عمليات تجميع بيانات ومعلومات عن الشركات المتعددة الجنسيات العابرة للمحيطات من خلال خدمات الإنترنت ، لتسهيل من عملية المراجعة ففي الماضي ،

كان يتولي مراجعة فروع تلك الشركات مكاتب إقليمية وترسل تقاريرها إلي المراجع الأصلي ، وكان ذلك يستغرق وقتاً طويلاً وتكلفة عالية ، أما في ظل الإنترنت فالأمر سوف يتغيير ويصبح سهلاً ميسراً .

٤ ـ التأثير علي أساليب المراجعة ، حيث يستعين المراجع " كما سبق الإيضاح " ببرامج كمبيوتر متقدمة تساعده في تنفيذ بعض عمليات المراجعة ومنها علي سبيل التذكرة

ـ المطابقات والحدود .

ـ التحليل باستخدام الأساليب الكمية .

ـ التغذية العكسية بالمعلومات .

٥ ـ التأثير علي العرض والإفصاح عن نتائج عمليات المراجعة باستخدام إمكانيات وخدمات الكمبيوتر ونظم المعلومات وشبكات الاتصال ، كما سوف يؤثر علي دورية تقارير المتابعة والرقابة وتقويم الأداء ، وعلي مناقشة تلك التقارير من خلال اجتماعات تظهر علي شاشات الكمبيوتر ويتم توصيلها من خلال الإنترنت .

٦ ـ التأثير علي مسئولية المراجع حيث ألقيت عليه مسئوليات جديدة ومنها تقويم نظم الضبط الداخلي في ظل استخدام الإنترنت ، كما اتسع نطاق مسئولية أمام مستخدمي المعلومات التي حصلوا عليها من خلال الإنترنت .

ومما لاشك فيه فإن ما سبق تعتبر اجتهادات وتحتاج إلي مزيد من الدراسة والبحث .

<u>كيفية مراجعة العمليات التي تتم من خلال الإنترنت .</u>

لا تختلف مراجعة العمليات التي تتم من خلال الإنترنت عن ما سبق بيانه في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات ، حيث يجب التركيز في عملية المراجعة علي الجوانب الآتية :ـ

ـ مراجعة المستندات والمذكرات والوثائق المتعلقة بالبيانات المدخلة إلي الكمبيوتر تمهيداً لإرسالها من خلال البريد الالكتروني أو من خلال شبكة الإنترنت الاطمئنان من سلامتها من الناحية الشكلية والموضوعية والحسايبة والمحاسبية وأنها لا تختلف النظم واللوائح الداخلية .

ـ مراجعة موافقات الجهات التي لها سلطة الاعتماد علي الأوامر المرسلة بواسطة البريد الالكتروني وشبكة الإنترنت حسب خطوط السلطة والمسئولية داخل المنشأة ، والاطمئنان من سرية المعلومات ذات الطبيعة الحساسة الخاصة من خلال جهاز جدار السلامة .

ـ مراجعة عملية إدخال البيانات والتعليمات إلي الكمبيوتر من أجل تنفيذ العمليات المتفق عليها ، علي النحو السابق بيانه في المباحث السابقة .

ـ مراجعة المعلومات الواردة من المرسل إليهم بخصوص التعليمات والأوامر السابقة للتأكد من أنها تمت حسب الوارد في الاتفاقيات والعقود المعتمدة .

ـ مراجعة المعالجة المحاسبية للعمليات التي تمت من خلال الإنترنت والتأكد من أنها تمت وفقاً للأسس والسياسات المحاسبية المتعارف عليها .

<u>مراجعة الصفقات التجارية التي تمت من خلال الإنترنت .</u>

لقد سبق أن أشرنا أن الإنترنت أصبح من أساليب التسويق المعاصرة ، سواء من خلال القوائم البريدية للتسويق أم من خلال المواقع المخصصة لعرض بعض المنتجات ، أو من خلال نشرات الأخبار الخاصة .

ولقد نفذت الآلاف من عمليات الشراء والبيع والإجارة والتمويل والاستثمار من خلال شبكات الإنترنت ، ويجب علي المراجع أن يطمئن من سلامة نظم الضبط الداخلي لهذه العمليات من ناحية صحة وسلامة الإجراءات التنفيذية لها من ناحية أخري .

وعلي سبيل المثال تتم مراجعة الصفقات المباعة [عمليات البيع] من خلال الإنترنت علي النحو التالي :ـ

[١] ـ مراجعة عروض الصفقات المعلنة من خلال شبكات الإنترنت من حيث الكمية والمواصفات والأسعار وشروط التسليم وشروط الدفع والتأمين والتسليم ... ونحو ذلك .

[٢] ـ مراجعة طلبات الشراء الواردة من خلال الإنترنت علي العروض السابقة أو علي موافقات الجهات المعنية ذات السلطة علي بعض التعديلات في ضوء المساومة والممارسة التي تمت .

[٣] ـ مراجعة العقود المبرمة والمرسلة من المشتري من خلال البريد الالكتروني والاطمئنان من سلامتها ومطابقتها علي ما اتفق عليه .

[٤] ـ مراجعة أوامر صرف البضاعة من المخازن وأوامر الشحن علي العقود المبرمة وعلي المستندات الأخري المؤيدة لذلك .

[٥] ـ مراجعة تنفيذ شروط السداد والاطمئنان من سلامتها الدفعات المتفق عليها من خلال البنك ، وكذلك ضمانات سداد بقية القيمة .

[٦] ـ مراجعة المعالجة المحاسبية خلال المراحل السابقة والتي تتلخص في الآتي -:

ـ مرحلة الموافقة علي العرض من خلال شبكة الإنترنت .

ـ مرحلة إبرام العقود من خلال البريد الالكتروني .

ـ مرحلة الحصول علي خطابات الضمان والتأمين المقدم إن وجد .

ـ مرحلة صرف البضاعة من المخازن للشحن .

ـ مرحلة الشحن حسب المستندات المؤيدة لذلك .

ـ مرحلة استلام الثمن سواء من خلال البنك أو عن طريق أوراق القبض وهكذا .

وعلي منوال الإجراءات السابقة ، يمكن مراجعة العمليات الأخري التي تتم من خلال الإنترنت

مثل :ـ

ـ عمليات شراء بضاعة .

ـ عمليات تقديم خدمات للغير .

ـ عمليات تلقي خدمات من الغير .

ـ عمليات الإعلان عن بضاعة أو خدمات .

ـ عمليات الاشتراك في معارض دولية .

ـ عمليات المشاركة في مؤتمرات أو ندوات .

ـ عمليات نشر تقارير مجلي الإدارة ومراقب الحسابات .

ـ عمليات متابعة أسعار أسهم شركات معينة .

ـ عمليات طلب الحصول علي تمويل من البنوك العالمية .

والمجال يحتاج إلي مزيد من الدراسة والبحث التطبيقي لوضع دليل إجراءات المراجعة للعمليات السابقة وغيرها في ضوء معايير المراجعة الدولية أو وضع معايير خاصة بذلك .

<u>دور شبكات الإنترنت في عرض ونشر تقارير المراجعة.</u>

ـ يمكن الاستفادة من شبكة الإنترنت العالمية في عرض ونشر تقارير المراجعة للشركات المتعددة الجنسيات والعابرة للمحيطات ، والتي عادة تنشر في الجرائد والمجلات وليس هناك من مخاطر من الإطلاع عليها بل قد يجني منافع ، حيث يسهل علي المساهمين في هذه الشركات من متابعة أنشطتها أولاً بأول ، كما تساعد المستثمر المتوقع في الحصول علي معلومات سريعة وشاملة قبل اتخاذ قرار الاستثمار .

ـ ومن مزايا عرض ونشر تقارير المراجعة للشركات المتعددة الجنسيات من خلال شبكات الإنترنت ما يلي :-

ـ سرعة توصيل المعلومات الواردة بالتقارير إلي مستخدميها في أنحاء العالم ، وهذا يزيد من الاستفادة منها .

ـ انخفاض تكلفة توصيل تقارير المراجعة إلي مستخدميها .

ـ اتساع نطاق الأخبار عن الشركة وجلب مستثمر جديد .

ـ معرفة رد فعل هذه التقارير علي أسعار أسهم الشركة في أسواق الأوراق المال العالمية .

ـ ويجب أن توضع مجموعة من الضوابط والإرشادات عند استخدام شبكات الإنترنت في عرض ونشر تقارير المراجعة سواء الفترية أو المرفقة بالقوائم المالية

في نهاية السنة المالية ، وأخذ الحيطة والحذر ، وتجنب السبل التي قد تضر بالشركات والمنشآت ، ويستخدم في ذلك جدار للحماية .

ـ وفي رأينا أن هذا الأمر يحتاج إلي مزيد من الدراسة والبحث لوضع إطار عام لمعايير العرض والإفصاح في حالة استخدام شبكات الإنترنت للشركات العالمية أو للشركات المحلية ، وهذا سوف نتناوله في مناسبة أخري إن شاء الله وقدر .

اسئلة الفصل الثالث

س١ :تكلم بإختصار عن دور المحاسب.

س٢ : اذكر شروطالتأهيل العلمي والعملي للمراجع.

س٣ : تكلم عن التأثير علي طبيعة أدله الإثبات فيما يتعلق بالعمليات المختلفة التي تتم من خلال الإنترنت.

س٤ :تكلم عن مراجعة الصفقات التجارية التي تمت من خلال الإنترنت.

س٥ : تكلم عن خدمات الإنترنت في مجال الأعمال.

س٦ : اذكر بدون شرح أساليب المراجعة الخارجية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات.

الفصل الرابع

تنفيذ مراجعة العمليات لكل من

عناصر حسابات النتيجة و القوائم المالية

(الأصول و الالتزامات وراس المال العامل)

حالةعملية

تمهيد :

إجراءات المراجعة هي الخطوات الواجب إتباعها لتحقيق الهدف من عملية المراجعة ، و هي تتعلق بتصرفات معينة يقوم بها المراجع عند تنفيذه لعملية المراجعة، و عادة ما تكون هذه التصرفات و تلك الخطوات متمثلة في

برنامج المراجعة .

وبرنامج المراجعة يصاغ في شكل تعليمات مكتوبة لمساعدي المراجع يتبين من خلاله طبيعة و توقيت ومدى إجراءات المراجعة والهدف من مراجعة كل عملية

والوقت المحدد لكل مجالات وإجراءات المراجعة كما أنه يستخدم كأداة للرقابة

على تنفيذ العمل ٠

وإجراءات مراجعة عناصر القوائم المالية ، يقصد بها إجراءات مراجعة عناصر قائمة الدخل و عناصر قائمة المركز المالي فالإجراءات التي تتم

باستخدام أساليب فنية مناسبة إنما تتبع بقصد تحقيق الأهداف ، ولربط الإجراءات بالأهداف يلزم أن تعرض الأهداف الرئيسية و الفرعية لعملية المراجعة والإجراءات و الأساليب الفنية الملائمة لتحقيق هذه الأهداف.

والهدف الرئيسي لعملية المراجعة يتمثل في إبداء الرأي الفني المهني المحايد عن مدى دلالة القوائم المالية و عما إذا كانت الأرقام الواردة بها مطابقة لما هو مثبت بالدفاتر و السجلات المحاسبي.

ومع هذا الهدف الرئيسي توجد عدة أهداف فرعية منها:

١- التحقق من الوجود او الحدوث لكل بنود القوائم المالية.

٢- التحقق من الملكية و أي حقوق للغير على الأصول .

٣- التحقق من صحة التقييم للأضول (سواء كان بالتكلفة التاريخية أو التكلفة أو السوق أيهما اقل أو التكلفة التاريخية المعدلة أو التكلفة الجارية)

٤- التحقق من صلاحية المعاملات واكتمالها وذلك عن طريق تقييم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من عدم وجود ثغرات و للاطمئنان على دقة الحسابات و سلامتها ، و للتحقق من أن كافة العمليات مؤيدة بمستندات تعزز من صلاحيتها واكتمالها.

٥- التحقق من التوزيع الزمني للمعاملات وذلك بالتأكد من أن الإيرادات والمصروفات قد تم توزيعها وفقاً للفترات المحاسبية التي تخصها و كذلك وأن التسويات المتعلقة بالمقدمات والمستحقات وتقدير المخصصات المختلفة قد تمت

٦- الإفصاح المهني عن البنود المالية و ذلك بالتحقق من أنها قيست وعرضت في إطار مفاهيم وفروض ومباديء المحاسبة المتعارف

وأما عن التقرير على القوائم المالية:

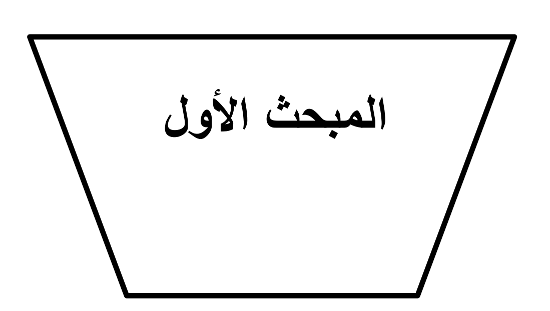
فيمثل وثيقة ابداء الرأي عن النتائج التي حصل عليها المراجع من تطبيق اجراءات المراجعة وقد تم توفير ارشادات عن شكل ومضمون تقرير المراجع عن مراجعة القوائم المالية لأية وحدة اقتصادية من خلال معيارالمراجعة المصري رقم ٢٠٠ الصادر في سبتمبر ٢٠٠٠ من وزارة الاقتصاد و التجارة الخارجية وسوف نتناوله بشئ من التفصيل في الفصل الرابع من هذا القسم وبناء على ما تقدم فأنه يمكن تناول هذا القسم من خلال الفصول الخمسة التالية :-

المبحث الاول: الإطار العام لإجراءات مراجعة عناصر حسابات النتيحة(القوائم المالية)

المبحث الثانى: إجراءات مراجعة عناصر الأصول و الالتزامات.

المبحث الثالث: إجراءات مراجعة عناصر راس المال العامل.

الفصل الرابع : التقرير عن عملية المراجعة.



الإطار العام لإجراءات مراجعة حسابات النتيجة

(القوائم المالية)

بعد قراءة هذا الفصل يجب ان تتوافر لديك المعرفة بالموضوعات الاساسية التالية :

- مراجعة وتحقيق عناصر حساب المتاجرة
- مراجعة و تحقيق عناصر حساب الأرباح و الخسائر
- حالات ، و المبيعات و مردودات المبيعات ، وايراد الأوراق المالية ، و الأجور)

تتمثل حسابات النتيجة عادة في حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر، أو في قائمة الدخل وفيما يلي عرض للإطار العام لمراجعة و تحقيق حسابات

النتيجة السابقة :

مراجعة وتحقيق عناصر حساب المتاجرة

حساب المتاجرة يحدد مقدار ما حققه المشروع من ربح أو خسارة وذلك بمقابلة الإيرادات بالتكاليف عن الفترة المالية محل المراجعة بهدف تحديد مجمل الربح أو مجمل الخسارة.

ويتضمن هذا الحساب عادة في جانب المصروفات منه رصيد البضاعة تامة الصنع أول الفترة و هي البضاعة المعدة للبيع عن السنة المالية السابقة والتي

ظهرت بميزانية العام السابق وكذلك البضاعة المشتراة بغرض البيع (النقدية

والآجلة) و أيضا المصروفات المتعلقة بنشاط الشراء والتخزين و البيع.

وعلى مراقب الحسابات أن يتحقق من أن نظم الرقابة الداخلية ليست بها ثغرات و يتحقق بالمراجعة الحسابية و المستندية لكل عنصر من هذه العناصر.

كما يتضمن هذا الحساب عادة في جانب الإيرادات قيمة المخزون من الانتاج التام آخر المدة و إيرادات. النشاط الجاري من المبيعات.

وعلى مراقب الحسابات أن يتحقق من سلامة نظم الرقابة الداخلية وإجراء المراجعة الحسابية و المستندية للمبيعات النقدية والآجلة ، كما أن عليه أن يتحقق من كمية المخزون بالجرد الفعلي ومطابقته مع الرصيد الدفتري و كذلك الوقوف على كيفية تقييمه حيث أن المخزون آخر الفترة يتم تقييمه بطرق مختلفة فهو عنصر احتمالات التلاعب فيه قائمة » كما أنه يعد أحد عناصر الأصول المتداولة في الميزانية و إجراءات تحقيقه سوف تأتي فيما بعد.

وعلى مراقب الحسابات أن يطمئن إلي أن البيانات الواردة في حساب المتاجرة مطابقة للبيانات الواردة بالدفاتر و السجلات التي خضعت لعملية المراجعة و كذلك عليه أن يطمئن إلي أن الإيرادات تخص الفترة المحاسبيا وكذلك المصروفات التي أنفقت في سبيل الحصول على هذا الإيراد ؛ كما انه عليه أن يتحقق من مدى صحة نتيجة الأعمال من مجمل ربح بح أو مجمل خسارة في الفترة الحالية والفترات السابقة و دراسة الأسباب التي أدت إلي ظهر أى اختلاف ، وفي هذا السياق تبدو أهمية دراسة الأحداث اللاحقة وهى الأحداث والعمليات التي تقع في بداية السنة التالية لسنة المراجعة ـ وذلك للتثبت من صحة بعض التصرفات التي تمت خلال السنة المنتهية وكذلك سلامة البيانات و الأرقام التي جاءت بالحسابات الختامية و التأكد من أن أرقامها صحيحة و دقيقة و تظهر

بشكل سليم و ثابت من فترة لأخرى.

وللتحقق من ان مبيعات ليست باقل من قيمتها الحقيقية ولا هي باكثر من قيمتها الحقيقية يرى احد الكتاب ضرورة القيام ببعض اجراءات الفحص التحليلى والتي منها:

١- اعداد تسوية كميات المخزون والمشتريات والمبيعات ثم المقارنة بين الكميات المباعة وبين ما هو مثبت بالدفاتر والسجلات والقوائم كمبيعات.

٢- فحص نتائج جرد المخزون ، فقد يشير العجز إلى وجود مبيعات غيرمسجلة بالدفاتر.

٣- تحليل المبيعات على أساس الشهور و المنتجات او المناطق الجغرافية او العملاء ثم مقارنتها بالسنوات السابقة او بما كان مخطط لها بالموازنة التقديرية.

٤- فحص نسبة مجمل الربح لكل منتج ومقارنته بالسنوات السابقة و كذلك بما كان مستهدف في الموازنة التقديرية.

٥- التحقق من صحة تحميل الاجور غير المباشرة و المصروفات غيرالمباشر الداخلة ضمن تكلفة المبيعات

مراجعة وتحقيق عناصر حساب الأرباح و الخسائر:

حساب الأرباح و الخسائر يحدد نتيجة "النشاط النهائي للمنشأة بعد التوصل إلي مجمل الربح أو مجمل الخسارة نقلا من حساب المتاجرة.

فإذا كانت النتيجة مجمل خسارة فيتم ترحيلها إلي جانب المصروفات من حساب الأرباح و الخسائر مضافاً إليه كافة المصروفات التي لم يشملها حساب المتاجرة و التي تتمثل في المصاريف العمومية و الإدارية و أعباء التمويل المختلفة و مصاريف أقساط التأمين و عمولة سمسرة شراء أو بيع أوراق مالية وخسائر بيع أصول ثابتة و فوائد بنك مدينة.

وإذا ما كانت النتيجة مجمل ربح فيتم ترحيله إلي جانب الايرادات من حساب الأرباح و الخسائر مضافا إليه كافة العناصر والبنود المتعلقة بالإيرادات العرضية مثل إيراد العقارات وأرباح بيع الأصول الثابتة وإيراد الأوراق المالية وعوائد الأرصدة البنكية للمنشأة.

وطبيعي أن عناصر حساب الأرباح و الخسائر قد خضعت للمراجعة الحسابية و المستندية و تم التأكد من سلامة نظم الرقابة الداخلية و يبقى دور المراقب في التحقق من مطابقة البيانات الواردة بحساب الأرباح و الخسائر البيانات التي روجعت في الدفاتر من قبل ، و كذلك التأكد من صحة معالجة التسوية الجردية

المتعلقة بالمستحقات -والمقدمات الخاصة بكل عنصر من العناصر ، كما يتأكد من مدى تأثير كل عنصر من عناصر الحساب ، على صافي الربح أو صافي الخسارة .

وإذا ما كان المطلوب من مراقب الحسابات هو إبداء رأيه الفني المهني المحايد عن مدى تعبير الحسابات الختامية عن حفيقة نتيجة النشاط فانه يلزمر لذلك اتباع كافة الإجراءات الكفيلة بجعله يقتنع بصحة البيانات في الدفائر ومطابقتها لما جاء بالقوائم المالية ، و أن الحسابات الختامية قد تم إعدادها وفقا للأصول المرعية في المحاسبة ، كما أن المراقب مطالب بالفحص الانتقادي لصافي الربح و مقارنته بالأرباح المخططة أو بصافي الربح في السنوات السابقة و عليه أن يلقي الضوء على أسباب انحراف نسبة صافي الربح إلي المبيعات أو إلي الأموال المستثمرة أو إلي صافي الربح في السنوات السابقة .

ويمكن عرض أهداف تحقيق مراقب الحسابات لعناصر حسابات النتيجة فيما يلي :-

١- التحقق من مدى قوة الرقابة الداخلية على عناصر الإيرادات و المصروفات

٢- التحقق من صحة المعاملات المتعلقة بكل من الإيرادات واكتمالها في ضوء إطار مفاهيم وفروض ومباديء المحاسبة المتعارف عليها.

٣- التحقق من صخة المعاملات المتعلقة بكل من المصروفات واكتمالها والاطمئنان إلي جديتها من خلا المستندات المؤيدة لها.

٤- التحقق من أن الإيرادات و المصروفات الممثلة لعناصر قائمة الدخل تخص الفترة المحاسبية الخاضعة للمراجعة وفقا لأساس الاستحقاق.

٥- التحققّ من استبعاد أية إيرادات عرضية تضخم مجمل الربح أو تقلل مجمل الخسارة,

٦- التحقق من مستوى الكفاعة و الفاعلية للإدارة من خلال مقارنة نتائج الأعمال المحققة في هذه الفترة بمثيلاتها من الفترات السابقة أو بمثيلاتها في المنشآت الأخرى في نفس الفترة.

كما يرى أحد الكتاب أن الأهداف الرئيسية لتحقيق عناصر حسابات النتيجة تكمن في التأكد من صحة ودقة المبالغ المتبتة في هذه الحسابات مع التثبت من أن مقابلة الايرادات المحققة - وفقا للأسس المحاسبية - بالمصروفات أوالنفقات الفعلية الخاصة بالنسبة المالية للمنشأة تتم بشكل سليم يتفق مع تطبيق مبدأ المقابلة المعروف في المحاسبة وعلى أن يراعي الافصاح عن البنود غير المتكررة أو غير العادية في قسم خاص ، ومع تطبيق مبدأ الأهمية النسبية في فصل أو دمج البنود والعناصر بهذه الحسابات .

بعض الأمثلة التطبيقية لتحقيق عناصر حسابات النتيجة :-

(١) المشتريات و مردودات المشتريات

يعد نشاط المشتريات من الأنشطة التي لا غني عنها في أية منشأة سواء كانت منشأة صناعية أو تجارية أو خدمية ، وعادة ما تنفرد لها ادارة خاصة لتخطيط و تنفيذ خطة و سياسة المنشأة لتللبة احتياجاتها من مواد خام و مهمات المخازن بالكمية المناسبة و في الوقت المناسب و بالسعر الملائم ولهذا يلزم توافر الرقابة الداخلية و الخارجية عليها في مراحل طلبها و استخدامها و التوجيه المحاسبي المتعلق بها.

وتتمثل إجراءات تحقيق المشتريات فيما يلي :

أ- المشتريات النقدية :-

من أهم إجراءات مراجعة هذه العملية ، ما يلي :

١- دراسة نظام الرقابة الذاخلية المتبع في حالة المشتريات النقدية.

٢- المراجعة الحسابية للمستندات والسجلات المتعلقة بالشراء النقدي ، مع التحقق من بيانات فواتيرالمورد والخاصة بالكمية والسعر والقيمة و الخصم التجاري .. و ما الي ذلك.

٣- مراجعة مستندات الشراء و التحصيل كأوامر الشراء ومحاضر فحص واستلام البضاعة و إيصالات السداد ، للتحقق من أن:

- البضاعة المشتراة مطابقة لما تم إصداره من أوامر شراء

- البضاعة المشتراة قد تم فحصها قبل الاستلام

- ثمن شراء هذه البضاعة - كما هو وارد في الفواتير - قد تم سداده كما هو ثابت من إيصالات السداد

٤- إجراء المطابقة اللازمة والمتعارف عليها في هذا الشأن

ب- المشتريات الأجلة :

يقوم المراجع باتباع الإجراءات الأساسية التالية عند مراجعه للمشتريات الأجلة بالمنشأة-:

(١) دارسة نظام الرقابة الداخلية المطبق فيما يتعلق بشراء البضاعة على الحساب

(٢) المراجعة الحسابية لدفتر يومية المشتريات أفقيا ورأسي ونقل مجاميع من صفحة لأخرى أو من الدفتر لدفتر اليومية المركزي ، و كذلك مراجعة الترحيل إلى السجل التفصيلي للموردين (دفتر أستاذ الموردين و المشتريات) فضلا عن المراجعة المحاسبية لبعض مستندات الشراء

(٣) مراجعة مستندات الشراء الآجل من الناحيتين الشكلية والموضوعية للتاكد من كقاية المستنداث و تسلسلها ، و أنها تخص المنشأة عن الفترة المالية التي يراجعها ، مع مراعاة اعتماد المستند ممن له هذه السلطة ، إلي آخر ذلك.

علـى أن يقوم بمراجعة أثبات بعض هذه المستندات بالدفاتر ، للتأكد من انتظام العمل المحاسبي ، و عدم وجود أي تلاعب بالسجلات (كأسقاط مشتريات بغرض تضخيم أرباح الفترة)

(١) القيام باختبار بعض عمليات الشراء من أولها لأخرها ، فيقوم المراجع بمراجعة مستندات العملية مع بعضها البعض (طلبات الشراء مع أوامر التوريد مع محاضر استلام البضاعة مع قواتير الموردين مع بطاقات الصنف وحسابات . المخازن مثلا) للتحقق من سلامة تطبيق النظام الرقابي الموضوع فضلا عن إمكانية اكتشاف أي عدم انتظام في الاثبات أو تلاعب في الإجراءات لغرض أو لأخر (كعدم اثبات مشتريات الفترة الأخيرة من العام ضمن كشوف ومحاضر جرد البضاعة بقصد التهرب من الضرائب) .

(٢) مطابقة الكميات الواردة من البضائع للمنشأة من واقع سجلات المخازن بتلك المسجلة بالدفاتر المحاسبية (كدفتر استاذ المخازن أو يومية المشتريات) وبمحاضر فحص واستلام البضاعة الواردة (أو بسجل البضاعة الواردة) ، والتحري عن وأي فروق تظهرها هذه المطابقة وتقصي ما تم من إجراءات بخصوصها .

(٣) فحص المراسلات مع الموردين وكشوف حساباتهم ، و التحري عما تم اتخاذه بشأن ملاحظاتهم أو مناقضاتهم .

(٤) التحقق من سلامة التوجيه المحاسبي للمشتريات بحيث يتأكد المراجع من عدم تكرار اثبات عملية الشراء أكثر من مرة - خاصة في حالة المشتريات النقدية - وكذلك من عدم تضمين المشتريات لأية عمليات تتعلق بالأصول الثابتة كشرائها أو شراء مستلزمات تصنيعها داخل للمنشأة -

(ج) مردودات المشتريات :

وتتلخص أهم إجراءات مراجعة مردودات المشتريات فيما يلي :

(١) دارسة نظام الرقابة الداخلية المتعلق بمردودات المشتريات .

(٢) المراجعة الحسابية لمستندات و سجلات عملية رد البضاعة المشتراة ، كمراجعة العمليات الحسابية - . اختباريا - في بعض صور اشعارات الخصم التي ترسل للمورد مع البضاعة المرتدة (الأشعار الدائن) ، أو في فواتير الخصم التي يرسلها المورد للمنشأة بعد استلامه هذه البضاعة التي ردت إليه ، وكذلك المراجعة الحسابية لدفتر يومية مردودات المشتريات وسجل البضاعة الصادرة .

(٣) مراجعة مستندات عملية رد المشتريات من الناحية الشكلية والموضوعية .

(٤) المطابقة بين اشعارات الخصم التي تحررها المنشأة و بين فواتير الخصم التي يحررها الموردون خلال الفترة المالية ، للتأكد من عدم اثبات رد صوري للمشتريات بهدف تصحيم الأرباح مثلا ، وكذلك المطابقة مع سجل البضاعة الصادرة للتأكد من أن البضاعة المرتدة قد خرجت فعلا من المنشأة في التاريخ المحدد بما يسمح من التثبت من جدية عملية رد المشتريات .

ويراعى أن تشمل هذه المطابقة الفترة التي تسبق نهاية السنة المالية مباشرة . كي تحقق الغرض منها بشكل فعال

مراجعة اختبارية لبعض عمليات رد المشتريات من أولها لنهايتها للتأكد من سلامة تطبيق القواعد المقررة و انتظام اثبات عملية المردودات الخارجة بمتابعة ما تم اثباته بدفتر يومية مردودات المشتريات ، و ما تم نقله من مجاميع إلي اليومية المركزي ، و ما تم قيده في الحسابات الشخصية للموردين بدفتر أستاذ الموردين (أو أستاذ المبيعات كما يسمى أحيانا) .

(٢) المبيعات و مردودات المبيعات :

يعد نشاط المبيعات من أهم الأنشطة في كافة المنشآت ، حيث يعهد لإدارة المبيعات في أي منشأة تنفيذ سياستها الخاصة بالبيع و كذلك مراقبة تنفيذ عمليات البيع خاصة و أن الأمور المتعلقة بها كثيرة و متعددة بدءا من تحديد الأسعار و الموافقة على الخصم و فترة الائتمان وشروطه وعما إذا كان البيع بموجب طلبات أو عقود و كيفية متابعتها و تنفيذها في إطار سياسة المنشأة الخاصة بالبيع النقدي و الأجل ، و لهذا وغيره يلزم توافر الرقابة الداخلية و الخارجية عليه في كافة مراحل عمليات البيع و تتمثل إجراءات تحقيق المبيعات فيما يلي :

(أ) المبيعات النقدية :

للتحقق من المبيعات النقدية يقوم المراجع باتخاذ الإجراءات التالية :

(١) دراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق لهذه العملية .

(٢) المراجعة الحسابية لقوائم و فواتير البيع ، و كشوف المبيعات ، مع اختبار أسعار البيع مع قوائم الأسعار السارية في تواريخ البيع المختلفة ، و تزداد أهمية هذا الاختبار إذا كانت الأسعار تتسم بعدم الاستقرار حيث يمكن أن يحدث نوع من التواطؤ بين رجال البيع و العملاء في استخدام الأسعار الأقل مع اقتسام الفرق مثلا.

(٣) مراجعة مستندات البيع - كقسائم البيع ، وصور الفواتير - للتحقق من عدم اتلاف أو إلغاء بعضها بدون مبرر أو من غير من له الحق في السماح بذلك.

(٤) المطابقة بين كشوف المبيعات التي تعدها الأقسام المختلفة كقسم الخزينة ، و أقسام البيع ، و قسم تسليم البضاعة ، و التحري عن أي فروق تظهرها هذه المطابقة للتأكد من عدم وجود أي سوء تعمال أو خروج على النظم المتبعة في هذا الصدد .

(٥) التأكد من تحصيل المبالغ النقدية المقابلة لقيمة المبيعات النقدية - بمراجعة إيصالات و مستندات التحصيل - يوميا ، مع التثبت من اتباع القواعد اللازمة للإيداع بالبنوك .

(ب) المبيعات الأجلـة :

فيمـا يلي أهم الإجراءات التي ينبغي أن يقوم بها المراجع عند قيمه بمراجعة عملية البيع الأجل بالمنشأة :

(١) دراسة نظام الرقابة الداخلية المتعلق ببيع البضاعة على الحسـاب

(٢) المراجعة الحسابية لمستندات و سجلات البضاعة المباعة : حيث تتم مراجعة دفتر يومية المبيعات رأسيا و افقيا و نقل بياناته إلي الدفاتر الأخرى العامة و المساعدة ، كما تتم مراجعة اختبارية لبعض صور فواتير المبيعات للتأكد من الدقة الحسابية لقيمة المبيعات من كل صنف بالفاتورة و احتساب الخصم إن وجد ، وما إلي ذلك ...

(٣) مراجعة مستندات عملية البيع - من طلبات العملاء و صور فواتير البيع وأذون صرف البضائع من المخازن و بطاقات الصنف بالمخازن - من الناحية الشكليـة و الموضوعية للتحقـق من كفايـة و صحة المستندات المؤيدة للمبيعات الأجلـة .

(٤) مراجعة بعض القيود بالدفاتر المحاسبية (يومية المبيعات واليومية العامـة) مع صور فواتير البيع للتحقـق من إدراج كافة عمليات البيع بهـذه الدفاتر بانتظام وعلى اساس سليم.

(٥) المطابقة بين كل من : صور فواتير البيع ، ودفاتر الأوامر الواردة من العملاء ، وسجل البضاعة الصادرة ، وسجلات المخازن للتحقق من أن ما طلبه العملاء من أصناف وكميات قد تم صرفها من المخازن - و تخفيض كمية المخزون بها - و أنه قد تم شحنها خارج المنشأة ، و محاسبة العملاء عنها - مع متابعة تنفيذ ذلك في السجلات المحاسبية المختصة - للتحقق من جدية إثبات عملية المبيعات الأجلة و خلوها من أي تلاعب أو إثبات مبيعات وهمية لمجرد تضخيم الأرباح .

(٦) التحقق من انتظام إثبات المبيعات التي تتم خلال الفترة المالية ، مع إعطاء عناية أكبر لما يتم خلال الفترة التي تسبق نهاية السنة المالية مباشرة حتى لا يساء استخدام عملية البيع سواء بعدم إثبات المبيعات التي تمت فعلا إلا في الفترة التالية بقصد تخفيض الأرباح (الخاضعة للضريبة مثلا) ، أو بالعكس بإثبات مبيعات وهمية لإعطاء إنطباع غير حقيقي بوجود أرباح أو بزيادتها .

(٧) التأكد من سلامة التوجيه المحاسبي السليم للمبيعات ، و التحقق بصفة خاصة من عدم تكرار إثبات عملية البيغ - كأن يتم إثباتها مرة على أساس أنها عملية بيع نقدي ، و مرة أخرى على أساس أنها بيع - أجل - مع التثبت من عدم تضمين المبيعات أي عمليات تتعلق ببيع الأصول الثابتة ، و ذلك بجائب مراعاة عدم الاعتراف بالبيع من البصاعة لدى الوكلاء أو بضاعة الأمانة إلا بما تم بيعه منها فعلا من واقع مراسلات الوكلاء .

ج) مردودات المبيعات :

وتتلخص أهـــم الإجراءات التي يقوم بها المراجع هنا فيما يلـي :

(١) دارسة نظام الرقابة الداخلية الخاص بعملية رد البضاعة المباعة

(٢) المراجعة الحسابية لمستندات و سجلات البضاعة المرتدة من العملاء : حيث تتم مراجعة دفتر يومية مردودات المبيعات رأسيا و افقيا و نقل بياناته إلي الدفاتر الأخرى العامة و المساعدة ، كما تتم مراجعة اختبارية للعمليات المحاسبية لبعض الأشعارات الدائنة التي تحررها المنشأة لهم بمناسبة رد البضاعة السابق بيعها إليهم ، للتأكد من صحة و دقة العمليات الحسابية بالمستندات و الدفاتر .

(٣) مراجعة مستندات عمليتي رد البضاعة المباعة - من اشعارات دائنة تحررها المنشأة و ترسلها للعملاء . ومحاضر استلام البضاعة ، و أنون ارتجاع بضاعة للمخازن - من الناحيتين الشكلية و الموضوعية للتحقق من كفاية وصحة المستندات المؤيدة لمردودات المبيعات .

(٤) مطابقة صور الاشعارات الدائنة - خلال فترة ما - يما تم اثباته بسجلات البضاعة الواردة ، وسجلات المخازن للتأكد من استلام البضاعة المرتدة فعلا ، و التحري عن أية فروق تظهرها هذه المطابقة و تتبع ما أتخذ بشأنها من إجراءات .

(٥) مراجعة اختيارية لصور الاشعارات الدائنة مع ما تم قيده بدفتر يومية مردودات المبيعات ، و ما تم قيده بالحسابات الشخصية للعملاء ، وذلك بجانب مراجعة ما تم اثباته عن هذه العمليات بالدفاتر العامة : اليومية المركزي و الأستاذ العام

(٦) ويراعي التأكد من أسعار البضاعة المرتدة مع التحقق من ربطها مع الأشعار التي تخصها بقواتير البيع الأصلية للأصناف المرتجعة

(٧) تتبع مردودات المبيعات خلال الفترة الأخيرة من السنة المالية و التحقق من عدم وجود أي تلاعب في معالجة هذه المردودات بغرض تضخيم الأرباح أو التخلص من التزامات ضريبية على نحو ما اتضح فيما سبق .

وقد يكون من الملائم أن نشير - في نهاية هذا الجزء - إلي أنه ينبغي أن يقوم المراجع بدراسة تحليلية انتقادية لكل من المبيعات الأجلة و المشتريات الأجلة و مردودات كل منها عن الشهور أو المواسم بالسنة المالية مقارنة بمثيلاتها في الأعوام السابقة للبحث عن أي اختلافات جوهرية تنتج عن هذه المقارنات ودراسة أسبابها و التي قد تكشف بعض الجوانب غير السليمة فيما يتعلق بهذه العمليات .

(٣) إيرادات الأوراق المالية :

هي من الإيرادات العرضية التي تظهر بحساب الأرباح والخسائر و تضاف إلى باقي أنواع الإيرادات في حالة تحقق مجمل ربح من حساب المتاجرة ، أما إذا كانت النتيجة الإجمالية خسارة خفضت تلك الخسارة بقيمة هذه الإيرادات العرضية و موقف المراجع تجاه عناصر حساب الأرباح و الخسائر قد حدد بمراجعته لهذه العناصر من قبل للتأكد من صحتها و يبقى دوره في التحقق من أن ما جاء بحساب الأرباح و الخسائر مطابقا لما هو بالدفاتر والسجلات المحاسبية و كذلك التحقق من صحة معالجة التسويات الجردية المتعلقة بالمقدمات و المستحقات منها و أيضا أثر كل عنصر من عناصر حساب الأرباح و الخسائر في تحديد نتيجة النشاط و من أجل ذلك يقوم المراجع بالإجراءات التالية :

(١) دارسة نظام الرقابة الداخلية المتبع في هذا الشأن .

(٢) المراجعة الحسابية للمستندات و السجلات المتعلقة بتحصيل هذه الإيرادات ، كما يتم مراجعة صحة احتساب هذه الإيرادات حسابياً بمراعاة أسعار الفائدة على السندات أو قيمة الأرباح التي أعلن توزيعها للأسهم ، وذلك بجانب مراجعة صحة احتساب الاستقطاعات من هذه الإيرادات كضرائب الدفعة أو الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة - على فوائد السندات مثلا ..... و ما إلي ذلك .

(٣) مراجعة مستندات التحصيل من أذون توريد و كوبونات ، أو شيكات أو إشعارات من البنك بما يفيد قيامه بالتحصيل نيابة عن المنشأة - للتحقق من صحة تحصيل كافة الإيرادات التي تستحق لها في تواريخها أو يعلن عن توزيعها ، فضلا عن مراجعة أي إيرادات للمنشأة و لا تزال مستحقة .

(٤) فحص الأوراق المالية ذاتها - إن كانت بحوزة المنشأة - أو الرجوع إلي إشعارات البنك للتحقق من صحة و شمول عملية التحصيل لكافة الأوراق المالية للمنشأة .

(٥) المطابقة بين سجل الاستثمارات في أوراق مالية و بين دفتر النقدية و التحري عن أي فروق تظهرها هذه المطابقة و التأكد من سلامة التصرفات التي تمت بشأنها .

(٤) الأجور :-

تتضمن أهم الإجراءات المتبعة للتحقق من عنصر الأجور فيما يلي :

(١) دراسة نظام الرقابة الداخلية المتبع في هذه الحالة ، مع التحقق من فصل عملية تحديد ما يستحق للعمال ، عن عملية إعداد كشوف الأجور ، عن عملية دفع الأجور للعاملين و ذلك بصفة أساسية.

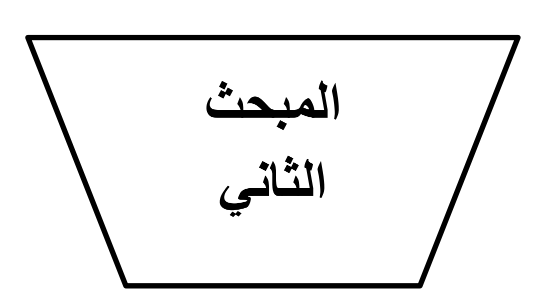
(٢) المراجعة الحسابية للمستندات و السجلات المستخدمة ، حيث تراجع كشوف الأجور رأسيا و أفقيا وكذلك بطاقات الوقت أو الإنتاج ، بجانب مراجعة صحة حساب الاستقطاعات من الأجور كحصة التأمينات الاجتماعية ، ضرائب الدمغة ، والصريبة على المرتبات ، ... الخ.

(٣) مراجعة مستندات استحقاق وصرف الأجور من الناحية الشكلية والموضوعية ، و التحقق من أن كل عامل قد قام فعلا بالتوقيع أمام أسمه بما يفيد استلام صافي الأجر المستحق له .

(٤) تتبع ما يتخذ من إجراءات فيما يتعلق بالأجور التي لم يتقدم أصحابها لاستلامها خلال الفترة المقررة لصرف الأجور بالمنشأة .

(٥) فحص بعض ملفات العاملين و مطابقة بياناتها مع ما هو ثابت بكشوف و الأجور خاصة ما يتعلق بأجورهم الأساسية ، وعلاواتهم ، وحالتهم الاجتماعية ، ٠٠ مع الرجوع أيضا إلى سجلات سلف العاملين و مطابقتها مع خانة السلف كاستقطاعات يكشوف الأجور ، و التحري عن أي فروق تظهرها المطابقة وتتبع ما تم اتخاذه بشأنها .

(٦) مقارنة ما يرد بكشف حساب البنك مع الأجور التي يتم صرفها أما دفعة واحدة لصراف المنشأة أو بشيكات منفردة لكل عامل على حدة - والتحري عن أي فروق تنتج عن تلك المقارنة والإطلاع على ما يتخذ بشأنها .



إجراءات مراجعة عناصر الأصول والالتزامات

بعد قراءة هذا الفصل يجب أن تتوافر لديك المعرفة بالموضوعات الاساسية التالية :

- التحقق من الوجود والملكية وصحة التقييم للأصول الثابتة
- حالات تطبيقية للتحقق من الأراضي الحرة والمباني والآلات والسيارات وشهرة المحل
- اجراءات مراجعة الالتزامات طويلة الأجل المتمثلة في السندات والقروض طويلة الأجل

أولا : إجراءات مراجعة عناصر الأصول الثابتة : إن الأهداف العامة لمراجعة و تحقيق عنصر الأصول الثابتة تتمثل فيما يلـي :-

(١) التحقق من وجود الأصل في تاريخ قائمة المركز المالي .

(٢) التحقق من ملكية المنشأة للأصل الظاهر بقائمة المركز المالـي .

(٣) التحقق من صحة تقييم الأصـل .

ويقترح أحد الكتاب (١) هدفا رابعا وهو :

(٤) التحقق من التجانس بين مجموعات الأصول والالتزامات من جهة و بين العناصر الداخلة في كل مجموعة منها في إطار السياسة العامة للشركة.

" وتفسيـر ذلك أنـه قد تقوم إحدى الشركات بشراء آلة معينـة بمبلغ ١٠٠,٠٠٠ جنيه و يتم معالجتها محاسبيا على الوجه السليم ، ولن يثير التأكد من الوجود أو الملكية أو صحة التقييم أية مشاكل ، ولكن إذا استعرضنا مكونات الأصول الثابتة و تبين مدى ما حققته من عائد للشركة ، قد يتضح أن الأمر يحتاج إلي اتخاذ قرار جديد يتعلق باستخدام هذه الآلة مستقبلا .

كما قد يتضح أن الاستثمار في المخزون السلعي يشكل خطورة كبيرة على المركز المالي للشركة على اعتباره أهميته النسبية بالنسبة لعناصر الأصول المتداولة في الشركة مقارنا بالشركات المماثلة والسنوات السابقة .

وبنـــاء على ما تقدم يرى الكاتب الذي اقترح هذا الهدف أن مراقب الحسابات بعد أن يقوم بمراجعة جزئية للأصول لتحقيق الأهداف الثلاثة المنوه عنها من قبل ، عليه أن يتابع بنظرة كلية متأنية للتحقق من التجانس بين مجموعات الممتلكات و الالتزامات بالمنشأة محل المراجعة ، و توجيه نظر الإدارة إلي الحالات التي تستدعي إعادة نظر ، فأن لم تقتنع الإدارة عليه الإشارة إلي هذا الموقف في تقريره .

أمـا عن الكيفية التي يمكن بها تحقيق الهدف المقترح فيأتي في مقدمة ذلك استخدام التحليل المالي و المقارنـات و الموازنـات لتحقيق ذلـك ..

وفيمـا يلي عرض للأساليب والإجراءات العامة للتحقق من الأصول الثابتة من خلال التركيز على الثلاثة أهداف الأولى الشائعـة وهـي :

(التحقق من الوجـود والتحقـق من الملكيـة ، والتحقق من صحة التقييم).

(١) للتحقق من وجود الأصل يقتضي عادة اتباع الإجراءات التالية :

أ) الحصول على كشوف الجرد الفعلي من الإدارة وعمل بعض الاختبارات التي تطمننه إلي صحة الجرد .

ب) التأكد من أن كشوف الجرد أعدت بمعرفة لجنة فنية من موظفي الشركة و تم اعتمادها من إدارة الشركة .

ج) مطابقة البيانات الواردة بكشوف الجرد مع ما هو مقيد بالدفاتر والسجلات .

د) الحصول على شهادة من الغير إذا كانت الأصول في حوزتهم .

هـ) الرجوع إلي الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالأصول .

و) وسائل اثبات إضافية على وجود الأصل .

قد يستنتج وجود الأصل عن طريق الاعتماد على وسائل إضافية للإثبات فمثلا يعد قيام المشروع بالتأمين على الأصل من الأخطار المختلفة دليلا إضافيا على أن الأصل موجود فعلا نظرا لأن شركة التأمين لا تؤمن على أشياء غير موجودة ، إلا إذا كان المشروع قد باع الأصل بعد استخراج بوليصة التأمين و سـداد القسط المستحق .

كذلـك فأن قيام المشروع بدفع بعض النفقات أو تحصيل الإيرادات المتعلقة بالأصل يعد دليلا على استمرار وجود الأصل فمثلا تحصيل إيدار المباني المملوكة للمشروع دليل على وجود هذه المباني وسداد مصاريف صيتة الآلات دليل على وجود هذه الآلات .

كذلك فإن متابعة العمليات التي حدثت في بداية الفترة التالية بعد دليلا على وجود الأصل في تاريخ انتهاء الفترة الحالية ، فمثلا تحصيل الرصيد المستحق على العميل في تاريخ انتهاء الفترة المالية في بداية الفترة التالية يؤيد وجود هذا الرصيد في تاريخ انتهاء الفترة المالية ، وبيع سيارة مملوكة للمشروع وتحصيل القيمة في بداية الشهر الأول من السنة التالية دليل على أن السيارة كانت موجودة في تاريخ انتهاء الفترة المالية .

ويـلاحـظ أن الوسائل السابقة تعد وسائل إضافية لإثبات وجود الأصل وليست وسائل أساسية ، ويلجأ المراجع إلى إتباعها بعد قيامه بالوسائل الأساسية .

(٢) للتحقق من الملكية يتعين مراعاة ما يلي :

أ) الإطلاع على المستندات الدالة على الملكية من فواتير و عقود ومراسلات لأن وجود الأصل في حيازة الشركة في تاريخ إعداد المركز المالي ليس معناه بالضرورة أنه ملك للشركة كما يستلزم الأمر ضرورة التأكد من نوع هذه الملكية أهي ملكية مطلقة أم ملكية مقيدة .

ب) الحصول على ما يفيد بصحة الملكية عن طريق الشهادات من الجهات الرسميـة.

ج) التأكد والاطمئنان على عدم وجود حقوق للغير على الأصل .

د) تتبع ما قد يطرأ على بعض الأصول من تغيير بمراجعة العمليات الرأسمالية التي تمت مما يؤكد جدية ملكية الشركة لأصولها الثابتة .

(٣) للتحقق من صحة تقييم الأصل يستلزم الأمر :

أ) التأكد من الثبات في تطبيق مباديء التقييم من سنة لأخرى وإذا ما كان هناك تعديل في أساس التقييم عن السنة السابقة فيلزم أن يفصح عن ذلك في تقريره .

ب) الإطلاع على مستندات الشراء أو قوائم التكاليف للتأكد من ثمن الشراء أو سعر التكلفة.

ج) الحصول على شهادة من الإدارة بالمصروفات الرأسمالية التي أضيفت إلي حسابات الأصول خلال العام .

د) التأكد من احتساب الاهلاكات الكافية للأصول الثابتة و الثابت على طريقة واحدة لاحتساب اقساط الإهلاك و إذا ما تبين أن المنشأة عدلت طريقة حساب الإهلاك عما كان متبع في العام الماضي عليه أن يشير لذلك في تقريره .

هـ) فحص مصاريف الصيانة و التأكد من أنها لم تشمل أية بنود رأسمالية.

و) مراجعة إشعارات الإضافة أو الاستبعاد للأصول الثابتة و التأكد من المعالجة المحاسبية السليمة لها ، و كذلك التأكد من سلامة وصحة إجراءات الاستبعادات خاصة اعتماد عملية البيع وتوجيه أرباح أو خسائر بيع الأصول الثابتة التوجيه الصحيح .

وفي كل الاحوال ومع اجراءات التحقق لعناصر الاصول الثابتة ايا ما كانت اذا ما تلاحظ ان عنصرا ما كانت قيمتها كبيرة من بين مجموع الاصول الثابتة فان ذلك يستلزم من المراجع اعطاء هذا العنصر عناية خاصة وذلك بعمل المقارنات الخاصة به لفترات مالية سابقة واستخدام النسب المالية وايجاد العلاقات بينه وبين غيره من العناصر .

بعض الأمثلة التطبيقية لتحقيق الأصول الثابتة :

(١) الأراضي الحرة Freehold Land

يقصد بالأراضي الحرة تلك التي تكون ملكية المنشأة لها ملكية مطلقة جامعة مانعة ، ولتوضيح مدلول هذه العبارة الأخيرة ، ينبغي أن نشير إلى أن حق الملكية أصلا حق مطلق من حيث مضمونه و ما يخوله للمالك من سلطات ، فهو يجمع بين يديه كل السلطات المنصور ورودها على الشيء المملوك وهي ان الاستعمال و الاستقلال و التصرف.

ومن هنا يقال إن الملكية حق جامع أو شامل ، وهو إلى جانب أن هذا الحق مانع أي يستأثر ويختص به صاحبه و يمنع غيره من مشاركته في الشيء المملوك .

قلنا أن حق الملكية يعطي صاحبه كل السلطات الممكنة على الشيء المملوك من استعمال واستغلال و تصرف و الاستعمال هو حق استخدام الشيء فيما هو صالح له من أوجه الاستخدام و الحصول على منافعه ، أما حق الاستغلال فهو الحصول على ثمار الشيء أو على ما بقي به من إيراد دوري متجدد . ويقصد بحق التصرف ، ثبوت حق المالك في بيع الشيء المملوك أو تقرير حق من الحقوق العينية عليه كحق الانتفاع أو الرهن .

لهذا فأن الأراضي الحرة هي التي تجتمع بشأنها في يد المنشأة المالكة حقها في استعمالها و استغلالها ثم التصرف فيها . ولكي يقوم مراقب الحسابات بتحقيق هذه المفردة فهو يهدف كما قدمنا إلي التحقق من وجودها وملكية المنشأة لها وسلامة تقويمها في تاريخ إعداد الميزانية .

وفي سبيل الوصول إلى تحقيق هذه الأهداف يقوم المراقب عادة بالإجراءات الآتية :

(١) يقوم مراقب الحسابات بالإطلاع على الكشوف التفصيلية التي أعدتها إدارة المنشأة عن أصولها الثابتة ليطمئن إلي إدراج هذه الأراضي ضمنها وما ورد بشأنها من شرح عن حدودها ومساحتها وموقعها ويراجعها على حساب الأراضي بدفتر الأستاذ ليتحقق من صحة رصيدها و هو بعد ذلك يستطيع معاينة هذه الأراضي على الطبيعة إذا شاء .

(٢) بعد أن يطمئن المراقب إلي وجود الأراضي ، عليه أن يتحقق من ملكية المنشأة لها ، فيطلب من المسئولين إطلاعه على عقد ملكية الأراضي المسجل بالشهر العقاري ، و إذا كانت الأراضي مشتراة خلال السنة المالية التي راجع حساباتها ، عليه أن يتحقق من صدور قرار من مجلس الإدارة باعتماد شرائها إذا كان بصدد شركة مساهمة ، أو من اصحاب المنشأة أو الشركاء في المنشآت الفردية و شركات الأشخاص و الإجراءات التي تمت بخصوص عملية الشراء ، و إذا كانت المنشأة قد أبرمت العقد الابتدائي مع البائع ، و لم يتيسر لها استحضار العقد النهائي لوجودة رهن التسجيل بمصلحة الشهر العقاري ، فيح أن يطلع المراقب على المكاتبات التي تمت و الإجراءات التي اتخذت حتى تاريخ كتابة تقريره ، وقد يستطيع الاكتفاء بهذا خصوصا إذا كانت قيمة الأرض بسيطة ، إلا أنه من الواجب خصوصا إذا كانت قيمة الصفقة كبيرة أن يشير في تقريره إلي أنه لم يتيسر تسجيل الأرض المشتراة باسم المنشأة بعد ، أو أنه لم يطلع على العقد النهائي المسجل .

نقول إنه من الواجب الإشارة إلى عدم تسجيل الأرض لأن هذا التحفظ في نظرنا غاية في الأهمية ذلك أن قانون الشهر العقاري ينص على أن ملكية العقارات كالأراضي لا تثبت لصاحبها إلا بالتسجيل ، و على ذلك فأن عقد البيع غير المسجل لا ينقل الملكية و لكنه يولد التزامات شخصية بين المتعاقدين ، ومن أهم التزامات البائع القيام بالإجراءات اللازمة لنقل الملكية و لكن قد يحدث إذا تأخر انتقال الملكية حتى حصول التسحيل أن يتصرف البائع في الأرض المبيعة لمشتر أخر ، قد يسبق المنشأة المشترية في التسجيل .

من أجل هذا فإن التأكد من ملكية المنشأة للأرض لا يدعمه قرينة كتابية أو دليل إثبات كتابي إلا عقد البيع المسجل ، لهذا فلا يصح أن يكتفي المراقب بمستند أقل منه حجية ، و هو عقد البيع الابتدائي ، و القول بغير هذا يخالف المباديء القانونية السليمة و يعرض المراقب لمسائلته مستقبلا إذا حدث وباع البائع الأرض مرة ثانية لمشتر آخر ، مما قد يعرض المنشأة للأضرار والخسائر المادية .

ونحن نرى مع بعض المحاسبين ، أنه ينبغي على مراقب الحسابات وهو غير خبير في الشئون القانونية ، أن يلجأ إلى أحد المحامين أو مستشاري الشركة القانونيين في مراجعة عقود الملكية للتحقق من صلاحيتها خصوصا إذا صادفه غموض في نصوصها ، أو شك في صحتها ، فأن المراقب لا يستطيع أن يقرر صحة عقود التمليك من الوجهة القانونيـة .

وقد يحدث أن تكون العقود المسجلة لملكية الأراضي مودعة لدى بنك الشركة أو طرف محاميها للاستعانة بها في دعوى قضائية مثلا وفي هذه الحالة ينبغي أن يحاول المراقب الإطلاع عليها ثم إعادتها أو على الأقل الحصول على شهادة من البنك أو المحامي تفيد وجودها لديهم ، و أنها ليست مقدمة كضمان لقرض أو نحو ذلك ، و في هذه الحالة الأخيرة عليه أن يذكر إشارة عنها في تقريره .

(٣) وفي سبيل التأكد من ملكية المنشأة للأرض ، و أنها غير مثقلة بأية حقوق و عينية كرهن أو حق اختصاص ، اتجهت التشريعات الحديثة إلي وضع نظم تكفل الإعلان عن الحالة القانونية للعقارات و ما يثقلها من حقوق عينية لذلك يجب على مراقب الحسابات الحصول على شهادة عقارية من مكتب الشهر العقاري المختص ترسل إلي مكتبه رأسا بناء على طلب المنشأة الشهادة هي التي تكشف عن الحالة القانونية للأرض من حيث التصرفات التي ترد عليها خلال السنة المالية موضوع مراجعته من عدمه و إذا لم تصل للمراقب الشهادة العقارية حتى تاريخ كتابة تقريره ، وجب أن يشير إلي ذلك في هده هذا التقرير.

(٤) إذا اتضح لمراقب الحسابات من الإطلاع على الشهادة العقارية للأرض أنها مثقلة برهن أو اختصاص أو حق من الحقوق العينية ، فيجب أن تشير الميزانية إلي هذه الحقيقة ، و لكن إذا أصرت إدارة المنشأة عن إعمالها كلية ، فإن من واجب المراقب أن يشير إليها في تقريره .

(٥) يجب أن يتحقق المراقب أن الأراضي قد قومت وظهرت في قائمة المركز المالي يثمن الشراء ، و هو الثمن الموصح في عقد الملكية مضافاً إليه كافة المصاريف الرأسمالية الأخرى مثل رسوم و مصاريف التسجيل المحامين و عمولة السماسرة و ما شابه ذلك ، و لما كانت الأرض لا تفنى ولا تهلك لذلك فهي لا تخضع لنظرية الاستهلاك .

(٦) إذا قامت المنشأة ببيع جزء من أراضيها أثناء السنة ، فيجب أن يك المراكب أنها قد كشفت عن هذه الأرباح الرأسمالية في قائمة الأرباح أو في حساب الأرباح و الخسائر . ولكن إذا كان يراجع حسابات شركة عقارية و كان من بين نشاطها الرئيسي شراء وبيع الأراضي ، فأن أرباح البيع تعتبر من ارباح المتاجرة على أن مثل هذه الشركات إذا كانت تبيع أراضيها بالتقسيط فانها تحدد ما يخص كل سنة مالية من الأرباح بنسبة الثمن أو الأقساط المقبوضة خلال السنة إلي ثمن الأراضي

المبيعة . و هنا على المراقب أن يطمئن إلى دقة الأساس الذي اتبعته الشركة و أنها لا تحابي سنة على حساب أخرى أو تتلاعب في أرباحها .

ونود أن نشير بهذه المناسبة إلي أن مصلحة الضرائب عندنا توافق على هذا ، الذي تتبعه الشركات العقارية لتحديد أرباح بيع أراضيها .

(٢) المباني :

قد تكون المباني مملوكة للمشروع ملكية حرة كاملة ، وقد تكون حكرا وبالنسبة للمباني الحرة يقوم المراجع بالإجراءات التالية عند تحقيقها :-

- مطابقة البيان الوارد بالميزانية مع رصيد حساب المباني في دفتر الأستـاد العام ، و مطابقة الرصيد مع البيانات التفصيلية المتعلقة بالمباني سواء في الكشوف التفصيلية ، أو مع سجل الأصول الثابتة ، أو مع الملفات التي توجد بها عقود المبانـي .
- الإطلاع على عقود الشراء سجلة في الشهر العقاري للتأكد من ملكية المشروع للمباني و يجب عدم الاكتفاء بالإطلاع على العقد الابتدائي فقط نظرا لان العقارات لا تنتقل ملكيتها نهائيا إلا بالتسجيل في الشهر العقاري .
- يمكن التأكد من وجود و ملكية المباني للمشروع عن طريق الوسائل الإصافية في الإثبات كأن يطلع المراجع على إيصالات سداد ضريبة المباني ، و عقود إيجار عدادات المياه وغيرها من وسائل الإثبات التي تؤيد أن المبنى موجود فعلا و مملوك للمشروع.
- يطلب المراجع شهادة من الشهر العقاري تفيد بعدم وجود تصرفات في المباني سواء كانت تصرفات بالبيع او بالرهن ، وإذا كان هناك رهن لقرض معين فيجب التأكد من وجود ملحوظة أمام بند المباني في الميزانية تفيد بوجود هذا الرهن عليهـا
- قد يلجأ المشروع إلى بناء المباني التي يستخدمها و يحدث ذلك عادة في حالة مشروعات المقاولات و في هذه الحالة يقوم المراجع بفحص أوامر التشغيل و الإطلاع على سجلات التكاليف للتأكد من حساب تكلفة المباني التي اقيمت ، و من صحة معالجة التكاليف الرأسسلية و تحميلها على حساب المباني إلى جانب تعيله والتكاليف المباشرة ، بصوت المباني من عناصر التكاليف غير المباشرة

وبخاصة الصناعية غير المباشرة أما التكاليف الإدارية فيقصر عدم تحميلها بجزء منها نظرا لأنها لا ترتبط بعملية الانشاء في حد ذاتها و أنها تتفق سواء أقيمت هذه المباني أم لم تنشأ .

ويجب على المراضع أن يتأكد من أن تكلفة المباني التي أنسنت بواسطة المهرة المشروع لا تزيد عن تكلفة المباني المسائلة في السوق إذا تم شراؤها من الغير أو الاتفاق مع مقاول أثر على بدائها ، ذلك للتأكد من عدم وجود تلاعب عن طريق المغالاة في تحميل حساب المباني بتكاليف قد تكون إيرادية بطبيعتها ولكن لا من تحميلها على السنة التي حدثت فيها وبالتالي تخفيض أرباح هذه السنة ، أن يقوم المشروع بإضافتها على حساب المدني و معالجتها على أنه مصروف رأسمالي يستهلك خلال العمر الإنتاجي للأصل ، وذلك تورع القيمة على عدد من السنين

وإذا اتفق المشروع مع مقاول خارجي على بناء المباني اللازمة للمشروع فيجب على المراجع الإطلاع على العقد المبرم بين الطرفين و الإطلاع على الإيصالات الدالة على سداد الدفعات ، و على شهادات المهندسين و الفنيين للتعرف على المرحلة التي تم تنفيذها وأعتمدت من الفنيين .

وإذا كانت المباني قد تم إنشاؤها بواسطة المشروع نفسه أو عن طريق مقاول خارجي فيجب التأكد من إتمام إجراءات التسجيل في الشهر العقاري لإثبات ملكيتها للمشروع . أما إذا كانت لم يتم بناؤها حتى تاريخ انتهاء الفترة المالية ، فتظهر المبالغ المسددة على الحساب أو تكاليف الإنشاء حتى هذا التاريخ كبد مستقل في الميزانية تحت عنوان " مباني تحت الإنشاء " و أن تظهر ملاحظة

على الميزانية بقيمة الالتزام المحتمل الذي يتمثل في القيمة التي ما زالت مستحقة على المشروع تجاه المقاول الخارجي أي باقي ثمن المبنى الذي سوف يسدد بعد فترة وعند انتهاء بناء المبنى واستلامه ، ويجب التأكد من أن قيمة المباني تحت الإنشاء و هي الدفعات التي دفعها المشروع على الحساب ، بالإضافة إلي قيمة الالتزام المحتمل الذي ظهر في شكل ملحوظ على الميزانية أنما يساوي قيمة العقد المتفق عليه و إذا كان هناك اختلاف بين القيمتين فيجب التحري عن الأسباب .

- يجب التأكد من وجود تأمين كاف لتغطية الأخطار التي تتعرض لها المباني .
- يجب التأكد من أن تقييم المباني قد تم على أساس التكلفة ناقصا مجمع . الإهلاك حتى تاريخ انتهاء الفترة المالية ، و تشمل التكلفة ثمن الشراء أو تكاليف الإنشاء مضافا إليها العمولات ، ورسوم التسجيل ، و اتعاب المحامي و الدمغة و غيرها من النفقات اللازمة لنقل ملكية المباني للمشروع و جعلها صالحة للاستعمال.

امـا الإهلاك فيجب التأكد من أن حسابه قد تم على أسس سليمة و أنه قد حسب على أساس نفس الطريقة و بنفس المعدل الذي اتبع في السنوات السابقة .

- إذا تبين للمراجع إن الاهلاكات التي حشبتها الإدارة للمباني تزيد أو تنخفض عما يجب أن تكون عليه فأنه يقوم بلفت نظر الإدارة إلي ضرورة تعديلها حتى تكون معقولة و ملائمة لما هو متعارف عليه ، فإذا أصرت الإدارة على رأيها فيجب على المراجع أن يشير إلي ذلك بتحفظ في تقريره .
- يلاحظ أن المباني تحت الإنشاء لا يحسب لها أي إهلاك إذ أن الإهلاك لا يبدأ المشروع في حسابه إلا بعد أن يصبح المبنى صالحا للاستعمال و يبدأ في استخدامه فعلا .

وقد لا تكون المباني ، و الأراضي مملوكة ملكية حرة للمشروع وإنما تكون محكرة بمعنى أن يكون للمشروع حق الاستغلال أو حق الانتفاع بها لفترة محددة في العقد بين الطرفين ، فيجب الإطلاع على هذا العقد للتأكد من الشروط المتفق عليها .

وقد يكون حق الانتفاع في مقابل قيمة إيجارية متفق عليها لفترة الحكر وفي هذه الحالة سيحمل الإيجار على إيرادات كل سنة ، وقد يكون هذا الحق في مقابل سداد مبلغ معين دفعة واحدة عند توقيع العقد بالإضافة إلي قيمة إيجارية سنوية تستمر طوال فترة الحكر ، وفي هذه الحالة تحمل القيمة الإيجارية على إيرادات كل سنة بالإضافة إلي قيمة إهلاك المبلغ الإصلي في كل سنة ، ويراعي أن يتم الاهلاك خلال فترة العقد أو قبل ذلك ، وألا تبقى أي رصيد بعد انتهاء هذه الفترة نظرا لأن المباني سوف تؤول لصاحبها الأصلي بعد انتهاء فترة الحكر.

وكذلك إذا كانت الأراضي محكرة وعليها مباني أقامها المشروع أثناء فترة الحكر فأنه يجب إهلاك قيمة المباني التي أنشأها المشروع خلال الفترة الباقية من مدة الحكر حتى ولو كانت المباني يمكن أن تظل بحالة جيدة بعد هذا التاريخ ، ويرجع ذلك إلي أن الأراضي وما عليها من مباني سوف تؤول للمالك الأصلي بعد انتهاء فترة الحكر و يجب ألا يتبقى أي أرصدة مدينة في الدفاتر لهذه الأصول بعد هذا التاريخ .

الآلات و السيارات وشهرة المحل :-

(٣) الآلات :

لتحقيق الآلات يمكن اتباع الإجراءات التالية :

- الحصول على كشوف جرد تفصيلية بالعدد و الآلات المملوكة للشركة و موقعها بعد أن تقوم الإدارة بجرد فعلي لهذه الآلات .
- مقارنة ما هو مثبت بسجل الآلات مع كشوف الجرد السابقة مع حساب الآلات بدفتر الأستاذ ، و للمراقب الحق في معاينة هذه الآلات إذا رغب في ذلك .
- التأكد من المعالجة المحاسبية للنفقات الإيرادية و نفقات التجديدات والإضافات .
- الإطلاع على عقد شراء الآلات غير الموجودة بمقر الشركة سواء كانت بالطريق أو لدى الغير للإصلاح أو للبيع ، مع مطابقة تلك العقود مع ما هو مثبت بالدفاتر .
- في حالة صنع بعض الآلات لدى المنشأة فهنا تنشأ مسئولية المراقب في مراجعة حسابات التكاليف المرتبطة بها .
- من حيث التقييم تظهر الآلات في الميزانية بالقيمة التاريخية لها مخصوما منها مخصص الإهلاك حتى تاريخ عمل الميزانية ، ولكن يجوز للمنشأة أن تختار أية طريقة من الطرق البديلة لمعالجة أثر ارتفاع الأسعار ، و على المراقب في متابعة تنفيذ هذه الطريقة و عدم الاعتراض عليها ، و إنما يوجه النظر إلى الاستمرار في تطبيقها ، ويشير إلي أية طريقة تخرج عما هو مألوف في العرف حتى لا يحتمل المسئولية عن ذلك .

- في حالة بيع بعض الآلات على المراقب متابعة هذه العملية محاسبيا للتأكد من إقفال أرصدة المخصصات الخاصة بها وترحيل أرباح أو خسائر البيع إلي الحسابات المختصة .

(٤) السيـــــــارت :-

لتحقيق مفردة السيارات يمكن اتباع الإجراءات التالية :

- الحصول على كشف جرد تفصيلي بالسيارات المملوكة للمنشأة وأنواعها ، بناء على جرد من جانب الإدارة .
- مطابقة الكشف السابق مع سجل السيارات مع ما هو مدين بحسابات السيارات بدفتر الأستاذ .
- التأكد من أن السيارات جميعها صالحة للاستعمال وترخيص استعمالها من قبل إدارة المرور مازال ساريا .
- التحقق من حساب الإهلاك الكافي للسيارات وفقا للطريقة المتبعة كل سنة .
- التأكد من المعالجة المحاسبية لحالات بيع السيارات والتحقق من الأرباح و الخسائر الناتجة عنها .
- الحصول على شهادة من الجمارك أو من الشهر العقاري بشأن السيارات المشتراة و ما زالت إجراءاتها لم تستكمل وكذلك السيارات المراد بيعها .
- تظهر السيارات في الميزانية بالتكلفة التاريخية لها مطروحا منها مخصص الإهلاك حتى تاريخ الميزانية ، أو ظاهرا بجانب الخصوم طبقا لمتطلبات النظام المحاسبي الموحد .
- السيارات التي استهلكت دفتريا و ما زالت تستخدم يجب مراعاة ضرورة حساب إهلاك لها أما ٥٠ % من قيمة قسط الإهلاك العادي (طبقا للنظام المحاسبي الموحد) أو بتحديد ، معدل جديد براه الفنيون شركات القطاع الخاص .

(٥) شهرة المحل :-

الشهـرة من الأصول الثابتة غير الملموسة ، وتظهر في الدفاتر عادة عند دفع قيمة لها أو عند إنضمام أو انفصال شريك ، وفي حالات خاصة أخرى إذا اتفق على إظهارها بالدفاتر .

وتتحـــــــدد مسئولية مراقب الحسابات في التحقق من أن رقم الشهرة الظاهر مطابقا لما بين يديه من مستندات و متفقا مع ما هو وارد في الحسابات .

كما يتطلب الأمر من المراقب مراجعة حساب الشهرة لقب كل عملية إعادة تقييم للشركة للتأكد من تنفيذ بنود العقد الخاص بعملية إعادة التقييم .

وبخصـوص طرق تقييم الشهرة فإن هناك طرقا عديدة يمكن للمنشأة أن تتبع ما تراه مناسباً لظروفها وإن كانت طريقة رسملة الأرباح فوق العادية هي أفضل الطرق التي يمكن إتباعها في هذا الشـان .

ويثـــور في هذا المجال تساؤل رئيسي مؤداه : هل الشهرة تخضع للإهلاك ؟ وبالتالي هل للمراقب أن يطلب من الشركة حساب الإهلاك للشهرة ؟

أ) الـــــــرأي الأول : يرى أن الشهرة لا يمكن ان تستهلك لأنـها لا تتعرض للتناقص في قيمتها مثلها في ذلك مثل بقية الأصول الثابتة .

ب) وهناك رأي ثـان : يرى أنـه يمكن إهلاك الشهرة طالما أن معدل الأرباح فوق العادية في تناقص مستمر .

ج) بينما يوجد رأي ثالث : ينادي بضرورة حساب إهلاك للشهرة في جميع الأحوال ، حيث أن الشهرة المشتراة تتعرض للتناقص في قيمتها سواء استمر معدل الأرباح فوق العادية مرتفعا أو ثابتا أو تعرض للهبوط .

ثانيا : إجراءات مراجعة الالتزامات طويل الأجل :

الالتزامات طويلة الأجل عادة ما تتمثل في السندات التي تصدرها الشركات المساهمة وكذلك القروض التي تحصل عليها من البنوك .

(١) السندات :-

إجراءات تحقيق مراقب الحسابات للسندات تتمثل في :

(١) الإطلاع على قرار الجمعية العمومية للتأكد من صحته من الناحية القانونية لأن قانون الشركات ينص على انه لا يجوز إصدار السندات الا بقرار من الجمعية العمومية .

(٢) التأكد من عدم مخالفة أحكام قانون الشركات الذي ينص على أنه لا يجوز إصدار السندات إلا بعد أداء رأس المال بأسره ، وكذلك لا يجوز إصدار سندات قابلة للتداول بقيمة تزيد على رأس المال المدفوع .

(٣) في حالة طرح السندات للاكتتاب العام يجب مراجعة تحصيل النقديـة مع كشوف البنك و قوائم الاكتتاب وشهادات التخصيص.

(٤) في حالة إصدار السندات بعلاوة إصدار أو بخصم إصدار وجب على أن يتأكد من صحة المعالجة المحاسبية لها باعتبارهما تسوية لحساب الفائدة و يلزم تحميل كل فترة مالية بالعبء الحقيقي للفائدة .

(٥) في حالة السندات التي استهلكت وردت قيمتها لأصحابها يجب التأكد من إعدام هذه السندات و الإطلاع على محضر الإعدام ومراجعة سداد قيمتها لأصحابها بالقيمة المتفق عليها .

(٦) التحقق من قيام الشركة بسداد الفوائد بعد خص وتوريدها إلي مصلحة الضرائب في موعدها رائب التي عليها

(٢) القروض طويلة الأجل :

تتمثل إجراءات تحقيق مراقب الحسابات للقروض فيما يلي :

(١) الإطلاع على عقد القرض و التعرف على شروطه خاصة قيمة القسط وسعر الفائدة و ميعاد الاستحقاق و التأكد من أن العقد معتمد من الإدارة العليا بالشركة.

(٢) التأكد من صحة الإجراءات القانونية التي اتبعت في عقد القرض.

(٣) إذا كان القرض قد منح بصمان رهن فعلى مراقب الحسابات أن يتأكد من أنه قد أشير إلي ذلك في قائمة المركز المالي .

(٤) مراجعة القيود الخاصة باستلام القرض ، حيث يقوم البنك مانح القرض بفتح حساب لديه للقرض ويودع المبلغ في الحساب الجاري للمشروع ويلزم مراجعة الحساب الجاري و حساب القرض في دفتر الأستاذ العام ومطابقته بكشف البنك .

(٥) التأكد من سداد فوائد القروض بعد خصم الضريبة بانتظام .

(٦) التأكد من صحة رصيد القرص في نهاية الفترة المالية عن طريق الحصول على مصادقة من المقر برصيد القرض المتبقي على الشركة .

المبحث
الثالث

اجراءات مراجعة رأس المال العامل

بعد قراءة هذا الفصل يجب أن تتوافر لديك المعرفة بالموضوعات الاساسية التالية :

- **تعريف رأس المال العامل**
- **اجراءات التحقق لكل من المخزون السلعي المدينون ، أوراق القبض والأوراق المالية ، والنقدية بالخزينة ، والنقدية بالبنك ، والدائنون ، وأوراق الدفع**

رأس المال العامل يمثل الفرق بين الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة وغالبية الأصول المتداولة في المنشأة الصناعية أو التجارية عادة ما تتمثل في العناصر التالية :

(١) المخزون .

(٢) المدينون .

(٣) أوراق القبض .

(٤) الأوراق المالية .

(٥) النقدية بالخزينة .

(٦) النقدية بالبنك.

كما أن أهم الالتزامات المتداولة عادة ما تتمثل في العناصر التالية :

(١) الدائنون .

(٢) أوراق الدفع

وفيما يلي عرض لإجراءات التحقق من عناصر هذه الأصول وتلك الالتزامات بشيء من التفصيل :

أولا : عناصر الأصول المتداولـة :-

المخزون السلعي عادة ما يكون مواد خام أو إنتاج تحت التشغيل أو إنتاج تام أو بضاعة مشتراة بغرض البيع .

وتتمثـل أهم إجراءات تحقيق المخزون السلعي فيما يلي :

- **مطابقة البيانات الواردة بالمركز المالي مع الدفاتر والسجلات المحاسبية**
- **التحقق من وجود المخزون السلعـي**
- **التحقق من ملكية المخزون السلعي**
- **التحقق من صحة تقييم المخزون السلعي .**

أ) مطابقة البيانات الواردة بالمركز المالي مع الدفاتر والسجلات المحاسبيـة :

يقوم المراجع بعمل اختبارات يراها كافية وضرورية لإقناعه بأن ما جاء بالقوائم المالية إنما هو مطابق لما هو بالدفاتر والسجلات المحاسبية وأن البيانات أثبتت في الدفاتر والسجلات المحاسبية هي بيانات صحيحة و يمكن اعتبارها أساس لتكوين رأي فني مهني محايد وصحيح .

ومن هذه الاختبارات :

(١) مراجعة العمليات الحسابية من جمع وطرح وضرب وقسمة بقوائم وكشوف الجرد الفعلي و مطابقة إجمالياتها بقيمة المخزون الوارد في الميزانية ، وكذلك مطابقة الكشوف النهائية للجرد بتسويدة الجرد للتأكد من أن الكشوف النهائية أعدت بدقة و أنها صحيحة .

(٢) الإطلاع على محاضر الجرد و التأكد من توقيعات اللجنة على المحاضر و على كشوف الجرد و اعتماد الإدارة لها .

(٣) مطابقة البيانات الواردة بكشوف الجرد بالأرصدة الخاصة بها بدفتر أستاذ المخازن ودفتر مراقبة الأصناف بالمخازن .

(٤) مراجعة أرصدة بعض الأصناف مع أذون الاستلام و أذون الصرف بمثابة اختبار على البيانات الواردة بسجلات المخازن ، ومطابقتها مع السجلات و الدفاتر بقسم التكاليف .

(٥) فحص تقارير المراجع الداخلي والمتعلقة بنتائج الجرد الفعلي .

قبل الجرد

ب) التحقق من وجود وملكية المخزون السلعي :

القرينة الوحيدة لإثبات الوجود الفعلي هي الجرد ، والجرد مسئولية إدارة الشركة فهي تشكل لجان الجرد و تشرف على عملها و تعتمدها

الا انه يجب على مراجع الحسابات ان يكون راضيا عن الإجراءات التي تتبعها المنشأة أثناء الجرد وفي هذا المجال يرى احد الكتاب ان عمل مراجع الحسابات ينحصر في المراحل التالية

- **قبل الجرد**
- **أثناء الجرد**
- **بعد الجرد**

فقبل الجرد عليه ان يحصل على صور من تعليمات الجرد وان يقوم بمراجعتها للتأكد من وضوحها ويراعى في هذا المجال :-

- **ان من يقومون بعمليات العد للمخزون لا علاقة لهم بالمخازن ولا سجلاتها وهذا لا يمنع من الاستفادة منهم في معرفة موقع المخزون .**
- **ان تكون تعليمات الجرد تتطلب الإفصاح عن المخزون بطئ الحركة والمخزون الذي هو يصفه الأمانة .**
- **الاختيار المناسب والافضل للجنة الجرد .**
- **ايضاح طريقة الجرد والحصر .**

وأثناء الجرد عليه ان يوضح لادارة المنشأة أن حضوره عملية الجرد ليست بغرض الاشراف على الجرد بل بهدف ملاحظة اجراءات الجرد وعليه في هذه المرحلة ان :

- يقرر من خلال ملاحظاته لاعمال الجرد مدى التزام لجان الجرد باتباع تعليمات الجرد .
- يعد ملاحظاته بخصوص الانحراف عن هذه التعليمات والاصناف التالفة والأخرى بطيئة الحركة وتلك التي اعادة جردها في وجود مراقب الحسابات
- وبعد الجرد على مراجع الحسابات ان :-
- يتحقق من الكميات التالفة وتلك الاخرى بطيئة الحركة عند مراجعة قوائم الجرد النهائية .
- يتأكد من كفاية ترتيبات القطع cut - off فيما يختص بالكميات المستلمة والصادرة أثناء تنفيذ عملية الجرد .
- يقوم بالجرد الفعلي لبعض البنود وان كان هناك اختلاف بين الجرد الفعلي وبين ما هو مثبت بالدفاتر عليه التحري عن اسباب الاختلاف .

وما على المراقب إلا أن يطلب شهادة من إدارة الشركة تفيد بأنها قد قامت بجرد وتقييم المخزون السلعي أخر الفترة تحت مسئوليتها وبمعرفتها هذا ما كان سائدا منذ بداية ظهور مهنة المراجعة باعتبار أن المراجع ليس لديه الخبرة الكافية و المعرفة الفنية بالمخزون السلعي التي تمكنه من جرد المخزون فالشهادة التي يحصل عليها المراقب من إدارة الشركة و عدم وجود ما يثير الشك في قيمة المخزون يخلي مسئولية المراقب في هذا الشأن فحصول المراقب على الشهادة من الإدارة تمثل مستوى العناية المعقولة في هذا المجال ، و مع استمرار هذا الاتجاه حتى وقتنا هذا إلا أن مستوى العناية المهنية الواجبة في الوقت الحاضر اختلف كثيرا عنه في الماضي ، لهذا كان على مراقب الحسابات أن يقوم ببعض الاختبارات اللازمة للاقتناع بصحة رقم المخرون الوارد بالميزانية ثم الحصول على الشهادة من الإدارة كغطاء لما لم يقم به المراقب من اختبارات نظرا لحدود تأهيله العلمي والعملي وحدود عملية المراجعة ذاتها

من هذه الاختبارات اللازمة للتحقق من وجود وملكية المخزون :

(١) التعرف على إجراءات الجرد التي وضعتها واعتمدتها الإدارة و التأكد من أنها تتفق مع الأصول المرعية في هذا الشأن و إذا ما رأي المراقب أن هذ الإجراءات أو التعليمات الصادرة إلى لجنة الجرد غير كافية ويرى الإضافة لها فيجب عليه أن يضيف ما يراه لازما .

وقد يشترك المراجع بنفسه أو مندوب عنه في لجنة ا د وهذا لا يعني أنه مطلوب منه ذلك أو الأشراف على عمل اللجنة بنفسه أو عن طريق مندوب عنه ولكنه مطالب بأن يتأكد من أن اللجنة قامت بواجبها تجاه تنفيذ خطة و إجراءات و عليمات الجرد التي وضعتها واعتمدتها الإدارة و قبلها المراقب .

(٢) مراجعة كشوف الجرد من الناحية الحسابية خاصة الأصناف التي يكون سعرها مرتفع .

(٣) مقارنة كشوف الجرد بمثيلاتها في السنة السابقة للتعرف على اتجاهات المخزون ، و الأصناف التي كانت موجودة من قبل واختفت وأسباب اختفائها وكذلك الأصناف التي وردت في كشوف الجرد للعام الحالي ولم تكن موجودة من قبل وأسباب ظهورها .

(٤) مطابقة أرصدة بعض الأصناف الواردة بكشوف الجرد مع أرصدة بطاقات الأصناف بالمخازن وتلك الأخرى مع سجلات المخازن للوقوف على مدى المطابقة من عدمه و إن ظهر هناك فرق فيلزم التعرف على أسبابه و تسويته مع الإدارة ، وكذلك مطابقة أرصدة بعض الأصناف عن طريق الجرد الفعلي كعينة ممثلة لمجتمع الأصناف التي بالمخازن للاطمئنان على سلامة الجرد و صحنه .

(٥) التحقق من أن الأصناف الواردة بكشوف الجرد ليست من الأصناف التي يمتلكها الغير (كبضاعة الأمانة أو البضاعة المباعة ولم تسلم لأصحابها بعد) في تاريخ الجرد .

(٦) التحقق من المخزون الذي لم يصل بعد إلي مقر المنشأة و ذلك بفحص القوائم الخاصة به و الرجوع إلي قواتيره والمستندات التي تؤيد وجود هذا المخزون لدى الغير سواء كان بمستودعات الغير أو بالطريق ، و على المراجع أن يتابع وصول مثل هذا المخزون إلي مخازن المنشأة و إضافته مع السنة المالية التالية و هذا يعد قرينة على وجود مثل هذا المخزون بمستودعات الغير أو بالطريق ، أو يطلب من الغير شهادة أو إقرار بوجود هذا المخزون طرفهم .

(٧) يقوم المراجع باستخراج نسبة مجمل الربح إلي صافي المبيعات في العام الماضي و يقارنها بنفس النسبة في العام الحالي الخاضع لعملية المراجعة للتعرف على أسباب الفروق و خاصة دور المخزون السلعي في أول المدة أو في آخر المدة مع هذه الفروق .

جـ) التحقق من صحة تقييم المخزون السلعي :

ليـــــس من مهمة المراجع تسعير المخزون السلعي ، بل تنحصر مهمته في التحة من أن أصناف المخزون قد تم تسعيرها وفقا للمباديء المتعارف

عليها و أن أساس التسعير واحد من سنة لأخرى طبقا لفرض الثبات و المبدأ المحاسبي المعروف و المتعارف عليه في تسعير المحزون السلعي هو التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل ، ويدعم هذا المبدأ اتباع سياسة الحيطة و الحذر و التي تقضي بعدم أخذ أي ربح في الحسبان طالما أنه لم يتحقق بعد مع ضرورة الاحتياط لأي خسارة متوقعة و مع ذلك فان المحاسبين لم يتفقوا بعد على تحديد معنى التكلفة أو سعر السوق ، كما أن طرق تقييم المخزون كثيرة ونحن لسنا بصددها الآن .

وفـي كل الحالات لكي يتحقق المراجع من صحة التقييم عليه أن يتبع . الإجراءات التالية :

(١) يتحقق المراجع من أن الأصناف التي تزيد تكلفتها عن سعر سوقها قد ستعرت بالسعر الأقل (سعر السوق) .

(٢) يتحقق المراجع من أن الأصناف التي أدرجت في كشوف الجرد بدون قيمة أو بقيمة رمزية هي من الأصناف التالفة أو غير القابلة للبيع .

(٣) الحصول على شهادة من الإدارة تفيد أن المخزون الذي بكشوف الجرد سواء الموجود بمخازن المنشأة أو بالطريق أو لدى الغير قد تم تسعيره بالتكلفة أو بسعر السوق أيهما أقل .

(٤) يتحقق المراجع من أن المنشأة قامت بتسعير المخزون هذا العام بنفس طريقة تسعيره في العام الماضي و عليه أن يتحقق من صحة العمليات الحسابية للبيانات الواردة بكسوف الجرد والمتعلقة بالكميات و الأسعار .

وفـــي كل الأحوال يرى أحد الكتاب بأنه من ضمن أهم إجراءات تحقيق المخزون السلعي القيام بدارسة انتقادية للمخزون السلعي ، و على الأخص لما يلي :-

- **مدى وجود أصناف راكدة أو بطيئة التصريف - و يتم ذلك عادة بإجراء مقارنة قوائم الجرد للسنة الحالية مع قوائم العام أو الأعوام السابقة - والتحقق من سلامة أسس تقويم مثل هذه الأصناف .**
- **مدى تعرض بضائع المنشأة لدى الغير لأي خطر - كأن يكون هناك نزاع بينهم وبين المنشأة أو أن يكون المركز المالي للوكلاء ضعيفاً ، أو أن تكون البضاعة بالطريق ليست في مأمن أو معرضة للتلف أو الضياع ... الخ ، مع التثبت من كفاية ما اتخذته المنشأة من إجراءات و احتياطيات في هذا الشأن ، و إلا افصح المراجع عن ذلك في تقريره .**

وقـد يكون مناسبا أن نشير هنا إلى دراسة مدى كفاية ومناسبة التأمين الذي تعقده إدارة المنشأة مع شركات التأمين في هذا الصدد للحماية من المخاطر المتوقعة التي يتعرض لها المخزون السلعي للمنشأة

(٢) المـدينون :-

لما كانت المستندات المؤيدة لحساب المدينين مستندات داخليـة عادة يتم إنشائها داخل المنشأة ومجال التغيير و التبديل والتعديل والتلاعب فيها أمر ممكن كان لزاما إحكام قبضة الرقابة الداخلية عليها .

ولتحقيق أرصدة المدينون تتبع الإجراءات التالية :

(١) فحص نظام الرقابة الداخلية الخاص بالحسابات الشخصية .

(٢) التحقق من صحة أرصدة المدينون المقيدة بالدفاتر والسجلات المحاسبة وذلك بمطابقة كشوف المدينون التي أعتها الإدارة برصة حسب بالدفتر الأستاذ ثم إرسال المصادقات إلى المدينين با رصتهم في حاج إعداد المركز المالي لإقراراها أو رفضها لوجود فروق فيها .

(٣) مطابقة مجاميع الكشوف التي أعدتها الإدارة برصيد حساب الحالي المدينون بالدفتر الأستاذ العام ، والتأكد من صحة نقل الأرصدة الصحية في حسابات المدينين من كشوف ودفاتر السنة الماضية .

(٤) التأكد من أن جميع الديون التي أعدت قد اعتمدت من قبل المسئولين وال إجراءات الإعدام و قانونيته صحيحة وسليمة .

(٥) أخذ عينات من فواتير البيع الأجل و إشعارات رد المبيعات و الكمبالات التي سحبها المدينون و إشعارات التحصيل من الميتين و الشعارات الخصم المسموح به ... إلخ ، و عمل مراجعة اختبارية بها مع ما هو متي بالدفاتر و السجلات من حسابات للمدينين و حساب المبيعات .

(٦) التحقق من كفاية مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها وذلك يتبع حركة أرصدة المدينين وسداد الدفعات المتفق عليها بانتظام وفي المواعي المحددة .

(٧) اذا ما كانت نسبة الديون الجيدة من أرصدة المدينين ليست بالكبيرة (كأن تكون أقل من ٨٥ % مثلا) كان على المراجع ان يتوقف عندها ليتبين السبب الذي من وراءها فان كان السبب هو سياسة البيع الأجل بالمنشأة لفت نظر الإدارة إلى ضرورة تغيير سياستها والا أشار في تقريره إلى خطورة استمرار تلك السياسة .

(٣) أوراق القبـض :-

إن أهم إجراءات تحقيق أوراق القبض تتمثل في :

(١) التحقق من دقة نظام الرقابة الداخلية المتعلق باستلام وقيد أوراق القبض بالدفاتر والسجلات المحاسبية .

(٢) الحصول على كشف بأوراق التي تملكها المنشأة في تاريخ إعداد الميزانية يوضح فيه اسم الساحب والمسحوب عليه والمستفيد والمبلغ وتاريخ الاستحقاق .

(٣) مطابقة الكشف التفصيلي بأوراق القبض بما وجود بمحفظة الأوراق التجارية (جرد فعلي) .

(٤) الحصول على شهادة من البنك بالكمبيالات التي طرفه التي لم يتم تحصيلها بعد تفيد بملكية المنشأة لهذه الكمبيالات .

(٥) عمل مصادقات لإثبات صحة الأوراق التجارية التي بحوزة المنشأة .

(٦) مراجعة قيود تحصيل الكمبيالات و السندات الإدنية ومطابقتها مع يومية النقدية التحليلي ويومية أوراق القبض .

(٧) التحقق من سلامة ودقة الإجراءات القانونية التي اتبعت حيال أصحاب الأوراق التجارية المرفوضة ، و الإطلاع على المراسلات التي تمت المنشأة وبين ساحبي الكمبيالات والمسحوب عليهم السندات الأذنية .

(٨) التحقق من إعداد وكفاية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها .

(٩) التحقق من تعلية مصاريف البروتستو والفوائد على مبالغ الأوراق المرفوضة و المجددة بأخرى لميعاد تالي .

(٤) الأوراق المالية :-

الأوراق المالية هي الأسهم و سندات في الشركات المساهمة وكذلك السندات الحكومية و لتحقيق الأوراق المالية يلزم اتباع الإجراءات التالية :

(١) التحقق من وجود نظام رقابة داخلي محكم على الاستثمارات في الأوراق المالية .

(٢) الحصول على كشف معتمد من الإدارة يبين استثمارات المنشأة في الأوراق المالية (من أسهم و سندات) يبين نوع الأوراق وأرقامها و قيمتها الأسمية و قيمتها السوقية .

(٣) مطابقة ما جاء بكشف الأوراق المالية مع ما هو مدون بالدفاتر والسجلات المحاسبية .

(٤) التحقق من وجود الأوراق المالية بالمنشأة بجردها جردا فعليا ومطابقة نتيجة الجرد بما جاء بكشف الأوراق المالية الذي أعدته الإدارة .

(٥) وإذا ما كانت الأوراق المالية التي تخص المنشأة في حوزة الغير أو البنك كتأمين أو كأمانه فيجب على المراجع الحصول على شهادة من الغير أو البنك موضحا بها سبب إيداعها طرفه وكذلك إفادة بملكية المنشأة لها .

(٦) التحقق من أن الاستثمارات قصيرة الأجل (الأسهم والسندات) قد تم تقييمها وفقا لما هو متعارف عليه في هذا الشأن التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل ، ولذلك فهو يطلع على فاتورة السمسار ويقارنها بنشرة أسعار البورصة في تاريخ الشراء ليتأكد من مطابقة سعر التكلفة الذي بالفاتورة ، ثم يستدل على سعر السوق بالإطلاع على نشرة اسعار البورصة في تاريخ إعداد المركز المالي و عادة ما يعتمد المراجع على متوسط الأسعار في ذلك اليوم .

فـاذا ما كان سعر السوق يقل عن التكلفة فعلي المراجع أن يتأكد من أنـه تم عمل مخصص كاف لمقابلة هذه الخسارة المتوقعة وبالنسبة للاستثمارات طويلة الأجل فان المتعارف عليه هو تقييمها التكلفة الأصلية مع إهمال قيمتها السوقية ، و إذا ما كانت القيمة السوقية أخذه في الانخفاض فأنه يعمل مخصص لمواجهة الخسائر المحتملة

(١) على المراجع أن يتحقق من أن إيرادات الأوراق المالية المستحقة قد أخذت في الاعتبار عند إعداد الحسابات الختاميـة

(٥) النقـديـة بالخـزينـة :

لتحقيق النقدية الموجودة بالخزينة يلزم اتباع الإجراءات التاليـة :

(١) يتم جرد الخزينة بمعرفة المراجع أو مندوب عنه للتحقق من الرصيد الفعلي الموجود في تاريخ الجرد و إن كان بالمنشأة أكثر من خزينة فيتم الجرد لهم جميعا في وقت واحد بمعرفة المراجع و مندوبيه حتى لا يستخدم رصيد إحدى الخزائن في تسوية عجز خزينة أخرى ، و إذا لم تتاح فرصة الجرد لجميع الخزائن في وقت واحد فيمكن للمراجع أن يتحفظ على الخزائن الأخرى إلي أن يأتي الدور عليها في الجرد و ذلك باستعمال الشمع والختم ، و إذا ما كان للمنشأة فروع بها خزائن فيمكن أن يحصل على شهادة من مديري الفروع بأرصدة النقدية الموجودة طرفهم في تاريخ إعداد المركز المالي و تعتمد هذه الشهادة من المركز الرئيسي للمنشأة هذا في حالة تعذر إرسال مندوبين عنه للمشاركة في الجرد في وقت واحد .

(٢) ضرورة تواجد أمين الحزينة أثناء الجرد دون أن يشترك في عملية الجرد و ذلك للتوقيع على محضر الجرد و لتسلمه العهدة بعد جردها وإثبات ذلك في المحضر .

(٣) مطابقة نتيجة الجرد مع ما هو مثبت بالدفاتر و السجلات وفي حالة وجود عجز أو زيادة يتم إخطار إدارة المنشأة لاتخاذ اللازم .

(٤) التحقق من أن كافة المقبوضات و كذلك كافة المدفوعات تخص السنة المالية محل المراجعة لأن إدراج مقبوصات لا تخص السنة المالية التي خضعت لعملية المراجعة يؤثر على نتيجة الأعمال .

(٦) النقدية بالبنك :-

لتحقيق النقدية بالبنك على المراجع اتباع الإجراءات التالية :

(١) طلب شهادة من بنوك المنشأة لتبيان الرصيد في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي .

(٢) مطابقة حساب البنك في دفاتر المنشأة مع كشوف الحساب الدورية التي ترد إلي المنشأة من البنك في حالة وجود أي اختلاف بين الرصيد الوارد في شهادة البنك و بين الرصيد في دفاتر المنشأة .

(٣) بعد الانتهاء من مقارنة ما جاء بكشوف البنك وما هو مقيد بالدفاتر والسجلات في المنشأة ، وبعد عمل التسويات اللازمة لاثبات العمليات التي جاءت بكشوف البنك وغير المقيدة بالدفاتر والسجلات بالمنشأة يتم عمل مذكرة تسوية لتلاقي رصيد البنك بدفاتر المنشأة مع رصيد البنك الوارد بكشف حساب البنك أو بشهادة البنك .

وعادة ما تأخذ مذكرة التسوية الشكل التالي : -

الرصيد به ، شهادة البنك (دائن) في	....	....
يضاف إليه :		
الايداعات التي تمت في نهاية المدة وقيدت		
بالدفاتر ولكنها لم تظهر بكشف حساب البنك الاخير	....	....
يطرح منـه :		
الشيكات التي سحبتها المنشأة لأمر الغير ولـم		
تظهر بكشف حساب البنك لعدم تقديمها للبنـك		
لصرف قيمتهـــــا بعد	....	....
الرصيد بموجب الدفاتر (مديـن) فـي	....	....

وقد تبدأ مذكرة التسوية برصيد البنك الظاهر بدفاتر المنشأة وفي هذه الحالة تتخذ المذكرة الشكل الآتي :

الرصيد بموجب الدفاتر (مدين) في ....

يطرح منه :

الإيداعات التي تمت في نهاية المدة وقيدت

بالدفاتر ولم تظهر بكشف حساب البنك الأخير ....

يضاف إليه :

الشيكات التي سحبتها المنشأة لأمر الغير ولم

تظهر بكشف حساب البنك لعدم تقديمها للبنك

لصرف قيمتها بعد ....

الرصيد بموجب شهادة البنك (دائن) في ....

(٤) يقوم المراجع بتتبع الشيكات المسحوبة والتي لم تقدم للصرف من البنك وعليه أن يستفسر عن سبب بقائها بدون صرف لمدد طويلة ، كذلك عليه أن يتتبع الإيداعات التي تمت في نهاية الفترة المالية للتأكد من إضافتها لحساب المنشأة لدى البنك في أول الفترة المالية التالية .

ثانيا : عناصر الالتزامات المتداولة :-

(١) الدانتـون :-

الدانتـون هم كل من لهم حق علي المنشأة و يترتب هذا الحـق التزامات على مع لتر من اوراق النقم والسندات وسفية وعدة الدانتين يقوم المراجع عادة بالإجراءات التالية :

(١) دراسة و تقييم نظام الرقبة الداخلية الخاص بالدائنين من حيث وصف ش واشر بعض العمليات المرحلة إلى حساب الدائتين بالدفتر الأستاذ و مراجعتها مستنديا.

(٢) الحصول على كشف في تاريخ إعداد الحسابات الختامية بتفاصيل حمامات الدانين و مطابقته مع الأرصدة الواردة بالدفتر الأستاذ العام .

(٣) فحص كشوف الحسابات الشهرية الواردة من الدائنين و مطابقة ما جاء الرصيد الخاص بهم بالدفتر الأستاذ العام في نقس التاريخ أو المصادقة على رصيدهم هاتفيا إذا لم يكن هناك كشوف حسابات منهم

(٤) مراجعة المدفوعات التقنية مع كشف الدائنين بعد تاريخ إعداد المركز المالي ويعتبر السداد لمبالغ كانت مستحقة دليل على وجود الالتزام .

(٥) التحقق من أنه ليست هناك أية مطلوبات لم يتم قيدها بالدفاتر والسجلات بالمنشأة

(٦) مراجعة المستندات المؤيدة للأرصدة المستحقة لبعض الدائنيـن

(٧) لتحقيق أرصدة الدائنـون المتنوعون مثل أرصدة البنوك الدائنة (السحب على المكشوف) و الرصيد الدائن لمصلحة الضرائب أو لهيئة التأمينات الاجتماعية وغيرها فأنه يتم التأكد من صحة الإجراءات المحاسبية والتأكد من قانونية الالتزام و متابعة السداد في الفترة التالية .

(٢) أوراق الـدفع :-

أوراق الدفع هي الأوراق التجارية من كمبيالات و سندات إذنية التي أصدرتها المنشأة سدادا لمستحقات للغير و لم يحن موعد استحقاقهـا ولم تسدد في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي .

عند تحقيق أوراق الدفع يقوم المراجع بالإجراءات التالية :

(١) الحصول على كشف تفصيلي بأوراق الدفع القائمة في تاريخ إعداد المركز المالي موضحا اسم الدائن ونوع الورقة ومبلغها وتاريخ استحقاقها و عما إذا كانت مجددة من قبل أم لا وتاريخ التجديد إن كانت مجددة وفوائد التأخير المستحقة ....الخ

(٢) مطابقة كشف أوراق الدفع المستحقة قبل إعداد المركز المالي مع بيان أوراق الدفع الوارد بالميزانية مع الرصيد في الدفتر الأستاذ و مع يومية أوراق الدفع .

(٣) مراجعـة مجاميع يومية أوراق الدفع حسابيا و اختبار عمليات الترحيل إلي حسابات الدائنين و أوراق الدفع بالأستاذ العـــــام .

(٤) التحقق من أوراق الدفع التي أعيدت إلي المنشأة والتي تم الغاؤهـا حتى لا يعاد تقديمها مرة أخرى مطالبا بسـدادها

(٥) مراجعة أوراق الدفع التي سددت و أعيدت إلي المنشأة و التأكد من التخليص عليها

(٦) عند تجديد أوراق الدفع يتأكد المراجع من إلغاء الأوراق القديمـة ويتعرف على شروط الأوراق الجديدة لمراجعة شروط فوائد التأخير و مصاريف البروتستو و متابعة سدادها و صحة قيدها بالدفاتر .

(٧) يقوم المراجع بمراجعة رصيد حساب أوراق الدفع مع الكمبيالات التي لم يساعد على تدفع بعد ، ويفحص دفتر الخزينة في أول الفترة التالية اكتشاف أوراق دفع لم تكن قد أثبتت في يومية أوراق الدفع في السنة التي خضعت لعملية المراجعة

حالة عملية

وفي نهاية العرض عن إجراءات مراجعة عناصر الأصول الثابتة والالتزامات طويلة الأجل وإجراءات مراجعة عناصر رأس المال العامل يحسن ان نعرض لحالة عملية مع الإجابة عنها ليكون الموضوع قد اخذ حقه ولتتم الفائدة من عرض الموضوع

فيما يلي صورة مبسطة لقائمة مركز مالي لاحدى الشركات المساهمة " قطاع خاص " وضح باختصار الإجراءات العامة لمراجعتها موضحا اهمية النسب التي يمكن الاعتماد عليها لكشف ما بها من دلالة قد لا تظهرها اجراءات المراجعة والتحقيق العادية (المبالغ بالالف جنيه) .

	اصول ثابتة	٣٣٠٠٠	رأس المال المدفوع قيمة السهم ٢ج
١٥٠٠٠	اراضي	٢٠٠٠	احتياطيات
١٣٠٠٠	آلات	٦٧٠٠	مخصصات
١١٠٠٠	أصول متداولة		٤٠٠٠ مخصص اهلاك مباني
	مخزون بضائع بغرض البيع		٢٠٠٠ مخصص اهلاك آلات
			٧٠٠ مخصص اهلاك أثاث
٣٠٠٠	مدينون	١٠٠٠	مخصص ديون مشكوك فيها
٧٠٠٠	نقدية بالخزينة و البنك		
٢٠٠٠	اوراق مالية		**خصوم متداولة**
		٨٠٠٠	دائنون
		٢٣٠٠	أوراق دفع
٥٣٠٠٠		٥٣٠٠٠	

ا) الإجراءات العامة لمراجعة قائمة المركز المالي :

- مطابقة ما هو وارد بدفاتر وسجلات الشركة مع ما هو مدرج بقائمة المركز المالي ويتم ذلك عن طريق القيام بالجرد العملي او الجرد الحسابي او الجرد المستندي وفي هذا الصدد يجب على المراقب ان يقوم بفحص جميع مفردات القوائم | حيث يشمل ١٠٠ % من مفردات تلك القوائم ويخرج الامر هنا عن تطبيق المراجعة الاختبارية .

- تحقيق مفردات القوائم المالية عن طريق التأكد من مدى تنفيذ العمليات ومدى صحة المعالجة المحاسبية الصحيحة وان الاصول لا تزال موجودة في تاريخ المراجعة وان هذه الاصول لا تزال للشركةحتى تاريخ المراجعة وقد صدرت احكام قضائية كثيرة تؤكد على مسئولية المراقب مسئولية كاملة عن تحقيق جميع مفردات قائمة المركز المالي .

- التأكد من صحة تقييم مفردات القوائم المالية من موجودات او التزامات وذلك طبقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها حيث تتوقف دقة وصحة دلالة قائمة المركز المالي على تقييم مفرداتها وهذا لا ينفي ان موضوع التقييم من مسئولية المحاسب وإدارة الشركة ومهمة المراقب هي اختبار صحة هذا التقييم .

- دراسة دلالة قائمة المركز المالي من خلال التحقق من التجانس بين مجموعات الاصول والالتزامات من جهة وبين العناصر الداخلة في كل مجموعة منها في اطار السياسة العامة للدولة والشركة .

ا جملة الخصوم ارنا)

ب) اهم النسب التي يمكن الاعتماد عليها للوقوف على دلالة قالمة المركز المالي :

١- مدى التوازن بين مصادر التمويل :

جملة الخصم	حق الملكية
٥٣٠٠٠	٤٢٧٠٠

وهي نسبة مقبولة وتعير من مثانة المركز المالي من المصادر الداخلية (الذاتية) والخارجية في التمويل .

الأصول الثابتة	الخصوم المتداولة
٣٠٠٠٠	٤٢٠٠٠
٥	٧ تقريبا

وهي نسبة مرتفعة ويمكن الحكم عليها من خلال طبيعة نشاط الشركة فان كانت شركة صناعية فلا بأس وان كانت شركة تجارية فان الأمر يقتضي اعادة النظر في هذه النسبة لتخفيضها وان كان وجود آلات يشير إلى أن هذه شركة صناعية .

الخصوم المتداولة	حق الملكية
١٠٣٠٠	٤٢٧٠٠
١٠٣	٤٢٧
١	٤,١ تقريبا

وهي نسبة مقبولة ومرضية .

٢- نسب قياس الكفاية المالية للشركة :

الاصول المتداولة	الخصوم المتداولة
٢٣٠٠٠	١٠٣٠٠

ومن المعروف ان هذه النسبة يفضل ان تقل عن ٢:١ وهي اكبر من ذلك في حالتنا هذه .

(الأصول المتداولة- المخزون)	الخصوم المتداولة
١٢٠٠٠	١٠٣٠٠

وكلما كانت هذه النسبة مرتفعة كلما كانت مؤشرا على متانة مركز الشركة ويلاحظ في هذا الصدد خطورة رقم المخزون بالنسبة للاصول المتداولة مما يستلزم من المراقب التعرف على معدل الدوران للمخزون وتوجيه النصح للشركة بالإقلال من الاستثمار في المخزون طالما لا يوجد مبرر لذلك .

الاصول النقدية	الخصوم المتداولة
٩٠٠٠	١٠٣٠٠

وهي نسبة لا بأس بها وان كانت نسبة ١ : ١ تعتبر النسبة الواجبة في هذا المجال .

٣. ملاحظات عامة : -

- يلاحظ ان نسبة الأراضي إلى الأصول الثابتة نسبة مرتفعة مما يستلزم من المراقب الوقوف على أهمية الاحتفاظ بهذه الارض بالنسبة للشركة والبدائل المتاحة لاعادة استثمار الأموال المعطلة بها في زيادة حجم نشاط الشركة .

- يلاحظ ظهور مخصص اهلاك مباني في الوقت الذي لا يوجد به حساب للمباني بالميزانية مما يفهم معه ان المباني قد استهلكت دفتريا وما زالت تستخدم وكان المنطق يقتضي الاشارة إلى هذه الواقعة والأساس الذي اتخذته المنشأة في معالجة هذه الحالة حتى تعبر الميزانية بوضوح عن حقائق المركز المالي .

الفصل الرابع

ادارة عملية المراجعة

مقدمة:

تلعب وظيفة المراجعة الداخلية دورا هاما في مساعدة إدارة المنشأة وتسهيل مهمتها في الرقابة ومتابعة الأداء وفى قياس نجاحها في تحقيق الأهداف الموضوعة. وقد تطورت وظيفة المراجعة الداخلية تطورا كبيرا في الآونة الأخيرة نظرا لطبيعة المشاكل التي تقابل المنشآت والشركات المختلفة والناجمة عن تعقد العلاقات والمعاملات التجارية والاقتصادية نتيجة للتوسع في حجم النشاط والتطور في أساليب العمل وإدخال النظم التكنولوجية الحديثة) مثل أجهزة الحاسب الآلي. (وأدى ذلك التطور إلى الخروج بوظيفة المراجعة الداخلية من دورها التقليدي الذي اقتصر في الماضي على التأكد من قيام العاملين بالالتزام بالتعليمات واللوائح الرسمية للمنشأة ، إلى تطبيق المفهوم الحديث المحايد والمشورة لرئيس ومجلس الإدارة والمستويات الإدارية المختلفة فيما يتعلق بحماية أصول وممتلكات المنشأة وتطور أوجه النشاط المختلفة بها.

ولقد ساعد البحث العلمي مع مجهودات التنظيمات المهنية المحاسبية والمؤتمرات التي تعقد على المستوى الدولي والمحلى على تدعيم أركان المحاسبة والمراجعة كمجال مهني له أصوله المتعارف عليها فقد وضعت اللجان العلمية المنبثقة عن التنظيمات المهنية للمحاسبة مجموعة من خطوط العمل الإرشادية في مجال المحاسبة وتعرف بالأصول المحاسبية المتعارف عليها وفى مجال المراجعة وتعرف بمعايير أو مستويات المراجعة بحيث يعمل المحاسبون والمراجعون فى هديها.

ولم تحظ المراجعة الداخلية رغم نمو أهميتها كأداة إدارية فعالة بالاهتمام الكافي من جانب الباحثين في سبيل تدعيم أركانها كمجال مهني يجب أن تكون له قواعده ومعاييره المتعارف عليها.

ومما لاشك فيه أن غياب خطوط العمل الإرشادية في مجال المراجعة الداخلية يؤدى إلى عدم وجود اتفاق حول مهام المراجعة الداخلية وتحديد هيكلها التنظيمي وتبعيتها للإدارة العليا كما أن عدم وجود خطوط عمل إرشادية يؤدى إلى عرض تقارير المراجعة الداخلية بطريقة مختصرة مما يترتب عليه صعوبة فهمها والاستفادة منها.

ويتركز الهدف الأساسي من هذاالفصل في وضع خطوط إرشادية للعمل داخل إدارة المراجعة الداخلية، وكيفية إعداد تقرير إدارة المراجعة الداخلية من حيث

الشكل والمحتويات باعتبار هذا التقرير هو النتاج النهائي لأعمال المراجعة الداخلية. كما أن إحداث التطور الملائم في أهداف المراجعة الداخلية ومجالاتها كأداة إدارية فعالة يستلزم الأمر تدعيم المراجعة الداخلية وأركانها مما يجعلها تستكمل مقومات المهنة.

وتعتبر مستويات الأداء المهني للمراجع الداخلي عند إعداده لتقريره المتعلق بالمراجعة الداخلية كمهنة أسوة بالمراجعة الخارجية. ومما لاشك فيه أن غياب خطوط العمل الإرشادية في مجال المراجعة الداخلية يؤدى إلى عدم وجود اتفاق حول مهام المراجعة الداخلية وتحديد هيكلها التنظيمي وتبعيتها للإدارة العليا كما أن عدم وجود خطوط العمل الإرشادية يؤدى إلى عرض تقارير المراجعة

الداخلية بطريقة مختصرة مما يترتب عليه صعوبة فهمها والاستفادة منها. وتحقيقا للهدف من هذا الفصل سيتم تناول العناصر التالية:

١ .مفهوم وأهداف المراجعة الداخلية.

٢ .اختصاصات ومسئوليات إدارة المراجعة الداخلية.

٣ .شكل ومحتويات تقرير المراجع الداخلي.

١ .مفهوم وأهداف المراجعة الداخلية

تعريف المراجعة الداخلية: المراجعة الداخلية هي إحدى الوسائل الفعالة للرقابة الداخلية ويمكن تعريفها بأنها

مجموعة من أوجه النشاط تنشئها الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق التعليمات بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والاقتصادية، وفى التأكد من كفاية الاحتياطيات المتخذة لحماية أصول المنشأة ، وفى التحقق من إتباع السياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة وأخيرا في قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل المراقبة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها وذلك لتحقيق كافة أهدافها المرجوة.

وقد عرفها معهد المراجعين الداخلين كالآتي :

"المراجعة الداخلية أصبحت نشاطا مستقلا داخل المنشأة لتقييم النواحي المحاسبية والمالية وغيرها من التعليمات كأساس لتقديم خدمات للإدارة ، وهى نوع من

الرقابة الإدارية يقوم بقياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى." لأنها تحمى أموال وفى الواقع فإن خدمات المراجعة الداخلية وقائية حيث أنها المنشأة، كما تحمى الخطط الإدارية ضد الانحراف وإنشائية تتضمن دقة البيانات التي تستخدمها الإدارة والرقابة المستخدمة. أي أن نطاق المراجعة الداخلية يشمل-:

*تقييم أداء:

فمن الوظائف الرئيسية للإدارة تصميم وتحديد السياسات المختلفة بما يتفق مع أهداف المنشأة، كذلك إنشاء نظم إدارية وتنظيمية لمراجعة عمليات التشغيل. وتقدم المراجعة الداخلية خدمتها للإدارة عن طريق المراجعة والتقييم والتقرير عن درجة ومدى توافق السياسات والخطط والإجراءات المتبعة مع الاحتياطيات القانونية والخارجية.

* الحكم على الكفاية وترشيد الإنفاق

فمما لاشك فيه أن نطاق المراجعة الداخلية اتسع في شموله اتساع العملية الإدارية ذاتها حيث تهتم المراجعة الداخلية بمعاونة الإدارة في اكتشاف مواطن الضعف بالمنشأة وتوجيه نظر الإدارة صوب العمليات الإنتاجية حيث تزداد تكلفة الإنتاج للوحدة ويضعف الاتصال بين مراكز المسئولية كذلك تركز الانتباه على الضياع وأعطال التنفيذ وغيرها ، وتتمثل مسئولية المراجعة الداخلية في النهاية في تقييم درجة كفاية استخدام الموارد الاقتصادية في المنشأة بوجه عام.

*البحث عن معوقات تحسين الربحية

فيتم ذلك بالكشف عن كافة نواحي القصور الإداري من ناحية توزيع المسئوليات وتحديد الاختصاصات وما يترتب على ذلك من سوء وعدم فعالية وسائل الاتصال وأسباب انخفاض النتائج الفعلية عن الأنماط المحددة.

<u>أهداف المراجعة الداخلية:</u>

تطور مفهوم وأهداف المراجعة الداخلية من اعتبار المراجعة الداخلية جزءا من نظام المراقبة الداخلية للقيام بمراجعة العمليات المالية والسجلات المحاسبية والتقرير عنها للإدارة إلى اعتبارها أداة تقييم مستقلة تنشأ بالمنشأة لفحص وتقييم الأنشطة لخدمة

إدارة المنشأة.

تهدف المراجعة الداخلية إلى :- التحقق من التزام الإدارات التنفيذية المختلفة في ممارسة أعمالها بتحقيق الأهداف والسياسات والإجراءات التي اعتمدتها الإدارة العليا خلال فترة معينة والتي تشكل في مجموعها نظام الرقابة الداخلية، هذا بالإضافة إلى تقييم مدى

ملاءمة النظم والسياسات والإجراءات المقررة لظروف العمل ودرجة التغير فيها، وعلى ذلك تشمل أعمال المراجعة الداخلية:

المراجعة على كافة الأعمال المؤداة داخل جميع إدارات الشركة وبما يشمل كافة أنشطتها.

- مراجعة الخطة التنظيمية وجميع الوسائل والطرق وكافة اللوائح والنظم المالية.

والرقابية والإدارية المستخدمة داخل الشركة لحماية الأصول والوفاء بالالتزامات المستحقة.

- تشمل أيضا التأكد من دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها وتشجيع. كفاءة الأداء وتنفيذ السياسات الإدارية الموضوعة.

- مراجعة نظام الموازنات التقديرية وتقارير الأداء الدورية والتحليلات الإحصائية . والبرامج التدريبية للعاملين بغرض رفع كفاءتهم في تنفيذ الواجبات والمسئوليات المكلفين بها.

- كما تشمل النظم عمل إدارة المراجعة الداخلية والتي تزود الإدارة العليا للشركة . بدرجة اطمئنان معقولة عن مدى كفاية نظم الرقابة الداخلية ومدى فعالية تطبيقها. وحتى تستطيع إدارة المراجعة الداخلية توفير درجة الاطمئنان المعقولة للإدارة العليا بالشركة عن مدى الالتزام بتطبيق نظم الرقابة الداخلية المختلفة ومدى كفايتها وكافة اللوائح والنظم الموضوعة لتحقيق الرقابة على كافة أنشطة الشركة المختلفة، فإن خطة عمل إدارة المراجعة الداخلية يجب أن تتضمن مجموعة من الإجراءات والأساليب التي يحقق تنفيذها التقرير عن مدى الالتزام بإجراءات ونظم الرقابة الداخلية ومدى كفايتها والتوصية بإجراء

واقتراح التعديلات المناسبة التي تؤدي إلى رفع الكفاءة وزيادة الفعالية وسرعة الإنجاز.

كما تهدف المراجعة الداخلية إلى مساعدة المستويات الإدارية المختلفة بالمنشأة في أداء مهامها بكفاية عن طريق إجراء التحليل والتقييم وتقديم المعلومات والتوصيات التي تتعلق بالأنشطة التي يتم مراجعتها. ويمكن القول بأن أهداف المراجعة الداخلية يمكن تحقيقها عن طريق إجراء من أنواع المراجعات على النحو التالي:

<u>أنواع المراجعة الداخلية</u>

تنقسم المراجعة الداخلية إلى نوعين أساسيين:

المراجعة المالية× .

مراجعة الإنتاج والكفاءة، والتي تنقسم بدورها إلى ثلاثة أنواع رئيسية× :

مراجعة الأداء٠ .

المراجعة التنظيمية٠ .

مراجعة المهام الخاصة٠ .

المراجعة المالية

ويقصد بالمراجعة المالية التحقق من مدى التزام المسئولين عن تنفيذ أنشطة الشركة بتطبيق السياسات ولوائح الإجراءات المالية والإدارية التي اعتمدتها الإدارة العليا للشركة كأسلوب لأداء الأعمال المالية ثم التقرير بدرجة الالتزام بها، هذا إلى جانب التأكد من صحة البيانات والتقارير المالية المعدة بواسطة إدارات الشركة والتي يتم رفعها إلى الإدارة العليا للشركة بغرض بث الثقة فيما تضمنته تلك التقارير من بيانات وبما يساعد على اتخاذ القرارات استناداً إليها .ومن هذا المفهوم يطلق عليها أحياناً مراجعة إجرائية أو لائحية) باعتبارها تعنى بمدى الالتزام بتطبيق اللوائح والقرارات (أو مراجعة مدى الالتزام أو المراجعة المالية، ولمساعدة القارئ يراعى التفرقة بين نوعين من المراجعة المالية: المراجعة المالية

(مراجعة قبل الصرف) إحدى مراحل الرقابة الداخلية الذاتية والتي تتطلب أن تتم مراجعة الأعمال قبل أو أثناء تنفيذها عن طريق تكليف المراجعة المالية بالشئون

المالية بمراجعة عمل الإدارات الأخرى، وذلك للتحقق من سلامة الإجراءات وصحة القيود المحاسبية واكتمال المستندات وموافقة السلطة المختصة على التنفيذ، وتتم هذه المراجعة بنسبة ١٠٠ % على كافة العمليات المالية، ولذا يطلق عليها المراجعة المالية قبل الصرف.

.

المراجعة الداخلية) مراجعة بعد الصرف- (تطبق بعد تنفيذ المعاملات وفق خطة مرسومة وبنسبة اختباريه) أي عينات (ويتم فحص هذه المعاملات ليؤكد المراجع الداخلي للإدارة العليا للشركة أن المعاملات تتم وفق الأسس واللوائح والنظم والإجراءات الموضوعة والمقررة بما يؤدى إلى تحقيق أهداف الشركة، هذا إلى جانب توفير الضمانات بشأن البيانات والتقارير المالية المقدمة إلى الإدارة العليا للشركة.

مراجعة العمليات والكفاءة والفعالية-

ويسعى هذا النوع من المراجعة إلى فحص وتقييم أداء أعمال الشركة ككل لتحقيق الكفاية والفعالية في استخدام الموارد المتاحة في ضوء عدة معايير موضوعية لتقييم الكفاية. وتعتبر هذه المراجعة التطور الطبيعي للمراجعة المالية وإن كانت تتجاوزها من حيث النطاق .وعلى سبيل المثال، بينما تعني المراجعة المالية بالبيانات والتقارير المالية بصفة أساسية، مثل التحليل الإحصائي لأعمار وقيم أرصدة حسابات العملاء التي لم تسدد في تواريخها وتبرزها باعتبارها معلقات أو مستحقات يتعين تحصيلها أو تكوين المخصص اللازم لها .تتجه مراجعة العمليات والكفاءة في تقديم وتوفير منتجات الشركة المختلفة إلى

إجراء تقييم شامل لكيفية أداء الأنشطة والأنظمة التي تقوم بها الشركة. وكذلك يشمل ذلك النوع من المراجعة مراجعة مراحل و إجراءات الإنتاج ومراجعة معايير الجودة المطبقة على مراحل الإنتاج المختلفة. هذا إلى جانب قياس مدى الترابط والتفاعل والتنسيق بين إدارات الشركة المختلفة بما يحقق تنفيذ الخطط الموضوعة وذلك من خلال ما يعرف بالمراجعة التنظيمية، وبناء عليه

تنقسم مراجعة العمليات إلى ثلاثة أنواع رئيسية:

١ مراجعة الأداء الوظيفي : وهي تهتم أساساً بإجراء تقييم لكيفية أداء جميع الوظائف الرئيسية الموجودة بالشركة، والتي قد تسفر عن اكتشاف مشاكل محورية في أداء الأنشطة المختلفة في الشركة، أي أنها تهتم بتقييم الأداء الوظيفي أو اكتشاف أية عيوب أو قصور في الأداء وكيفية علاج مثل هذا القصور وليس رصد العيوب أو القصور فقط، وعلى ذلك تهتم مراجعة الأداء الوظيفي بما يلي:

- **ارتفاع أسعار الخامات ومستلزمات الإنتاج بالشركة مما يؤدي إلى زيادة تكلفة الإنتاج بالشركة وبالتالي تخفيض هامش الربح المحقق.**
- **أسباب التأخر في تسليم المنتجات للعملاء مما يكشف عن سوء وضعف نظام.**
- **الاتصالات بين الإدارات المختلفة كما يؤدي إلى عدم رضاء العملاء وبالتالي التأخر في السداد.**
- **نقص المخزون من المستلزمات اللازمة للإنتاج وعدم الاستجابة في الوقت المناسب لطلبات العملاء مما يكشف عن فرص تعاقدات ضائعة أو سوء إدارة.**

بذلك فإن مراجعة الأداء الوظيفي تهدف إلى تقييم أنشطة محددة داخل الشركة بغرض تحديد مدى فعالية وكفاءة تلك الأنشطة واقتراح التحسينات الضرورية لرفع كفاءة أداء تلك الأنشطة أو خفض تكلفة أدائها والقيام بها.

٢ المراجعة التنظيمية : وهي تهدف إلى تقييم مدى كفاءة الاتصال والتعاون بين الإدارات والوحدات المختلفة الموجودة بالهيكل التنظيمي للشركة، ومدى قدرة هذه الإدارات على تبادل المعلومات سواء مع الإدارات الأخرى أو الإدارة العليا للشركة، حيث تسعى

المراجعة التنظيمية إلى الوصول إلى أسباب عدم التعاون أو عدم فعالية الاتصال بين الإدارات بهدف تنمية وفتح قنوات الاتصال التي تسمح بتدفق المعلومات داخل الشركة بسرعة وكفاءة والتعرف على أسباب القصور في تبادل المعلومات ال متاحة والعمل على التغلب عليها، وعلى ذلك تتضمن المراجعة التنظيمية:

- دراسة خطوط ومسارات الاتصال بين الإدارات المختلفة المكونة للهيكل التنظيمي للشركة ومدى كفاءة العلاقات التنظيمية فيها وقدرتها على تحقيق أهداف الشركة.

- مدى سرعة وتلقائية تبادل المعلومات والتعاون بين الإدارات ذات الصلة أو الموجودة بالشركة، وذلك مثل مدى كفاءة تبادل المعلومات بين إدارات الشركة والإدارة المالية، وكذلك مدى كفاءة وفعالية تبادل المعلومات بين إدارات الشركة الرئيسية والأقسام التابعة لها.

- مدى سرعة وتلقائية تدفق المعلومات داخل الإدارة الواحدة سواء من أعلى إلى أسفل أو من أسفل إلى أعلى فيما يطلق عليه خطوط السلطة والمسئولية، ومدى توجه العاملين بالإدارة الواحدة إلى تحقيق الأهداف المحددة لها.

وعلى ذلك فالمراجعة التنظيمية تهدف إلى تقييم الاتصالات الوظيفية بين الإدارات وقياس روح التعاون والتكامل والاتساق بينها، بما يؤدي إلى قياس مدى قدرة كل إدارة على تحقيق أهدافها والمساعدة على تحقيق الأهداف سواء المحددة للإدارات الأخرى أو للشركة ككل.

٣ مراجعة المهام الخاصة: تتعلق بمراجعة وفحص موضوعات إضافية تُكلف بها إدارة المراجعة الداخلية من الإدارة العليا للشركة مثال ذلك:-

- مدى تناسب الأسعار التي تتحملها الشركة للحصول على الخامات ومستلزمات الإنتاج مع الأسعار السائدة في السوق في الشركات المنافسة وقت الشراء.

- مدى واقعية جدول مرتبات العاملين بالشركة.

- بحث شكاوى العملاء والموردين.

- أسباب انخفاض حجم الأعمال بالشركة.

- سبل زيادة رأس المال أو القروض وسبل حل المشكلات التمويلية التي تعاني منها الشركة.

- مدى ربحية منتجات جديدة تنتجها الشركة وتقدمها للعملاء.

- مدى تناسب أسعار العروض التي تتقدم بها الشركة مع الأسعار التي تتقدم بها الشركات المنافسة في السوق الخارجي والداخلي.

- دراسة مدى إمكانية قيام الشركة بتنفيذ بعض الأعمال واقتصاديات ذلك في ضوء حجم الإمكانيات والعمالة الموجودة بالشركة.

- إجراء دراسة مقارنة بين التكاليف التي تتحملها الشركة للتصنيع والإنتاج وأسعار بيع المنتجات.

وتتفق مراجعة المهام الخاصة من حيث النطاق أو الأسلوب مع مراجعة الأداء الوظيفي والمراجعة التنظيمية، وتختلف معها من حيث التوقيت فقط .إذ بينما يتم تنفيذ كل من مراجعة الأداء الوظيفي والمراجعة التنظيمية وفقاً لخطة مراجعة متكاملة ومعتمدة من الإدارة العليا للشركة فان مراجعة المهام الخاصة تنفذ استجابة لطلب الإدارة أو عند الحاجة ولا يقتصر الهدف من أي منهما على مجرد رصد الظاهرة مثل ارتفاع تكلفة المنتجات الخاصة بالشركة أو انخفاض حجم الأعمال أو ارتفاع نسبة المستخدم من مستلزمات الإنتاج وإنما تبحث الأسباب التي أدت إلى وجود الظاهرة واقتراح أساليب العلاج الخاصة بكل منها.

المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:-

تحتاج الإدارة العليا للشركة إلى وجود كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، ولا تعارض بين وجود الاثنين ودائماً ما يتم التنسيق بينهما ;إذ أن لكل منهما دور يؤديه، باعتباره يمثل إحدى حلقات نظام الرقابة الداخلية بوجه عام، وعلى الرغم من التشابه في أسلوب أداء العمل بين الاثنين .فإن المراجع الداخلي يخدم الإدارة العليا للشركة بالدرجة الأولى، ويسعى إلى زيادة الكفاءة والفعالية بالإضافة إلى طمأنتها إلى درجة الالتزام بالسياسات واللوائح المقررة ودرجة الوثوق في البيانات والتقارير المالية التي يتم الحصول عليها من الإدارات والمستويات الوظيفية المختلفة، ومدى إمكانية الاعتماد عليها عند اتخاذ القرارات، في حين يسعى المراجع الخارجي بالدرجة الأولى إلى خدمة الملاك والجهات الخارجية والتقرير برأيه عن مدى سلامة المركز المالي والقوائم المالية للشركة، وتعتمد الجهات الخارجية على تقرير المراجع الخارجي) مراقب الحسابات(كأحد العناصر في اتخاذ قراراتها في التعامل مع الشركة .ولمساعدة مستخدمي النظام على فهم دور المراجع الداخلي نورد فيما يلي أوجه الاختلاف بين دور كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي:

ومن الضروري عند تحديد نطاق وظيفة المراجعة الداخلية التأكيد على طبيعة دورها الرقابي إذ أنها لا تشترك في التنفيذ وإنما ينتهي دورها بتقديم تقريرها إلى لجنة المراجعة بالشركة ويتبقى على لجنة المراجعة بعد دراسة تقرير المراجعة الداخلية رفع ذلك التقرير

لمجلس الإدارة لاتخاذ القرارات التنفيذية المناسبة والتي قد يكون من بينها عدم الأخذ بتوصيات المراجعة الداخلية في موقف أو موضوع معين. وعلى ذلك، لا تأخذ المراجعة الداخلية القرار التنفيذي المناسب نيابة عن الإدارة التنفيذية وإنما يقتصر دورها على رصد الظاهرة وعرض النتائج التي تم التوصل إليها بناء على المراجعة والتوصية بما تراه مناسباً من حلول في ضوء ما قامت بدراسته وبحثه من

موضوعات مع كافة الأطراف المعنية بالظاهرة التي تم رصدها.

.إختصاصات ومسئوليات المراجعة الداخلية:-

عند وجود إدارة للمراجعة الداخلية فى المنشأة قد تفوض الإدارة جزءا من وظائفها الإشرافية لهذه الإدارة وخاصة فيما يتعلق بفحص الرقابة الداخلية، وهذه الوظيفة للمراجعة الداخلية تمثل جزءا مستقلا من الرقابة الداخلية ينفذ بمعرفة موظفين متخصصين داخل المنشأة بهدف تحديد ما إذا كانت نواحي الرقابة الداخلية الأخرى مصممة وتنفذ كما يجب. ويساعد في تحديد اختصاصات ومسئوليات إدارة المراجعة الداخلية مناقشة مهام المراجعة الداخلية.

مهام المراجعة الداخلية :

تقوم إدارة المراجعة الداخلية بعمل تقييم مستقل لكافة أنشطة المنشأة غير الفنية، وتقديم التوصيات لتحسين أدائها في الوقت المناسب وفى الموضوعات التي يتم تحديدها بمعرفة السلطات المختصة. وتقدم المراجعة الداخلية تقاريرها مباشرة إلى رئيس المنشأة ويدعم التقرير عن طريق القسم المالي، ويمكن تلخيص مهام المراجعة الداخلية في الآتي:

- أداء أعمال المراجعة في الوقت الملائم لتأكيد تأثير نظام المراقبة الداخلية القائم على حماية أصول المنشأة وعملائها.
- تحديد نطاق وتنفيذ البرامج التي تؤدى إلى تحسين كفاءة التشغيل. وتحقيق الأرباح.

- فحص نظام المعلومات للتأكد من أن كافة المستويات الإدارية على علم تام بالأحداث المالية والتشغيلية الجارية ذات المعنى.

- التعاون والتنسيق بين أعمال المراجعة الخارجية لتحقيق أفضل النتائج–

- القيام بأعمال المراجعة الخاصة طبقا لما تحدده السلطات المختصة بالمنشأة.

- اختيار القائمين بأعمال المراجعة الداخلية لمد الشركة بمجموعة من المديرين وتنمية ذوى الكفاءات

ولكي تقوم هذه الإدارة بمهامها يجب توافر-:

<u>تحديد المقومات الأساسية لإدارة المراجعة الداخلية</u>– .

- تنظيم إدارة المراجعة الداخلية وتحديد الهيكل التنظيمي لها وتحديد المسئوليات - الوظيفية للعاملين بإدارة المراجعة الداخلية.

- وضع الأسس التي يتم بمقتضاها إعداد برامج المراجعة السنوية والشهرية– .

- وضع القواعد المنظمة لنوعية وكيفية استخدام نماذج وأوراق المراجعة-

- وضع النظم التي يتم في ضوئها إجراء الاختبارات لأنظمة الرقابة الداخلية- بهدف التعرف على أوجه القوة والضعف بها حتى يمكن اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

<u>نطاق أعمال إدارة المراجعة الداخلية :-</u>

تغطي أعمال المراجعة الداخلية جميع أعمال وأنشطة الشركة عن طريق مراجعة كافة الأنشطة التي تمارسها الشركة، وذلك مثل:

١ مراجعة أنشطة مشتريات الخامات والمواد ومستلزمات الإنتاج .

تتم المراجعة على ما يلي:

تطبيق دورة الشراء) المشتريات المحلية / المشتريات الخارجية- .

مراجعة إجراءات فتح الاعتمادات المستندية- .

مراجعة إجراءات الشحن والتخليص الجمركي- .

مراجعة إجراءات إعداد التسويات الجمركية وسداد مستحقات الموردين- .

الالتزام بالصلاحيات المحددة والسلطات المالية الواردة باللوائح المالية- والإدارية.

سلامة إجراءات الشراء وطرق السداد- .

توفير المهمات والخامات اللازمة للإنتاج في التوقيت المناسب وبما يؤدي إلى-

تنفيذ خطط الإنتاج المستهدفة.

مدى التزام الموردين بتنفيذ بنود عقود المشتريات المحلية والخارجية وشروط- أوامر التوريد وسلامة إجراءات رقابة الجودة عند الاستلام.

مراجعة إجراءات تقييم الموردين من حيث مدى الالتزام، غرامات التأخير،-

الشطب من سجلات الموردين في حالات عدم الالتزام.

مدى أفضلية تنوع مصادر الشراء أو تركيزها- .

مدى كفاءة البحث عن مصادر الشراء المناسبة- .

مدى تناسب وتوافق الكميات المشتراة من الخامات والمواد ومستلزمات الإنتاج مع - خطة الإنتاج المعتمدة والمستهدفة وأوامر التوريد المتعاقد عليها أو مع الكميات المقررة للاحتفاظ بالحد الأدنى والأعلى لمخزون مهمات ومستلزمات الإنتاج.

مدى كفاءة توقيت الشراء وتوافقها مع مواعيد إصدار أوامر التوريد ومواعيد- تسليم منتجات الشركة للعملاء.

<u>مراجعة أنشطة التخطيط والإنتاج</u>

تتم المراجعة على ما يلي:

إعداد خطة الإنتاج السنوية/الشهرية ومدى الالتزام بها- .

تحديد احتياجات خطة الإنتاج من مستلزمات الإنتاج بأنواعها واعتمادها- .

تنفيذ خطط الإنتاج بما يتناسب مع طاقات وإمكانيات خطوط الإنتاج- .

مدى الالتزام بشروط تنفيذ التعاقدات والتسليم للعملاء- .

مراجعة موقف الإنتاج وتنفيذ خطط الإنتاج- .

مراجعة ودراسة معدلات إنتاج الآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج على- خطوط الإنتاج المختلفة وفترات الإنتاج والتوقف عن العمل والأعطال.

مراجعة نظم المعلومات والبيانات الخاصة بإدخال بيانات استخدام الآلات- والمعدات.

مراجعة مدى ملاءمة خطط الصيانة السنوية والدورية لخطوط الإنتاج المختلفة- على مستوى الشركة لخطة الإنتاج المعتمدة.

الالتزام بخطوات متابعة جودة الإنتاج والتقرير عن أية انحرافات عن الخطة- المعتمدة.

<u>مراجعة أساليب قياس تكاليف الإنتاج :-</u>

تتم المراجعة على ما يلي:

الإجراءات المتبعة لتحديد تكاليف كافة عناصر المواد والمستلزمات اللازمة- للتصنيع والإنتاج.

الإجراءات المتبعة لقياس وتحديد تكاليف المنصرف من مخازن المواد- ومستلزمات الإنتاج إلى خطوط الإنتاج ومراجعة الالتزام بنسب العيوب الفنية المسموح بها وعدم تجاوزها.

الإجراءات المتبعة لاستخراج وإعداد البيانات الخاصة بنشاط الإنتاج والتي- تتضمن بصفة أساسية أوامر الإنتاج وأوامر التوريد المسلمة للعملاء.

الإجراءات اللازمة لتحديد تكلفة الأجور المباشرة وتكاليف العمالة الخاصة- بالإنتاج، ومراجعة حجم العمالة على خطوط التصنيع وربطها بالبرامج الزمنية للتنفيذ والتنسيق بين الإدارات والأقسام بخصوص توزيع العمالة التخصصية على مواقع العمل المختلفة.

إجراءات تحديد عناصر التكاليف اللازمة لحصر وتحديد تكلفة الإنتاج- .

السياسات المتبعة لقياس عناصر التكاليف غير المباشرة للإنتاج وتوزيعها على- كافة مراكز التكلفة طبقا لنظام التكاليف المطبق بالشركة.

دورية قياس عناصر التكاليف التقديرية ومقارنتها بعناصر التكاليف الفعلية- وإجراءات ودورية تعديل التكاليف التقديرية لتصبح أقرب ما تكون للتكاليف الفعلية.

إجراءات تحديد تكاليف كافة أوامر الإنتاج /التشغيل وقيدها وإدخالها بالحاسب- الآلي وفقا للتطبيقات المستخدمة.

مدى دقة التقارير الدورية لموقف تقدم تنفيذ خطة الإنتاج وتحديد معوقات التنفيذ- واقتراح أساليب التغلب على تلك المعوقات.

مدى دقة بيانات تقارير التكاليف المعدة لقياس تكاليف أوامر الإنتاج /التشغيل- سواء على مستوى الأنشطة أو على المستوى الزمني (سنوياً / شهرياً)

مدى فعالية تقارير التكاليف واعتماد إدارات الشركة ذات الصلة على ما- تحتويه من بيانات خاصة فيما يتعلق بتحديد تكاليف الإنتاج واستخدامها عند تخطيط مستويات الأسعار والعروض الخاصة بكافة أنشطة الشركة.

<u>مراجعة أنشطة المخازن :-</u>

تتم المراجعة على ما يلي:

إجراءات الفحص والاستلام والإضافة والصرف والتحويل والارتجاع- .

دقة القيد والإدخال الآلي أو اليدوي للبيانات وسرعة تحديث الأرصدة والسجلات- المخزنية.

طرق التخزين والعناية بالمهمات منذ لحظة استلامها ولحين صرفها- واستخدامها وتحميلها على أوامر الإنتاج /التشغيل، والعهد الشخصية.

طرق التخزين والعناية بالمخزون من إنتاج الشركة- .

الحد الأدنى للاحتفاظ بمخزون مستلزمات الإنتاج والمواد المساعدة الأخرى- .

المخزون الراكد أو التالف وأسبابه، وإجراءات الفحص الفني والتكهين- .

فحص الأصناف المرفوضة والمرتدة والتعرف على أسباب ردها أو عدم- صلاحيتها.

إجراءات الرقابة الكمية على جميع عناصر المخزون سواء من المواد- ومستلزمات الإنتاج أو منتجات الشركة المعدة للتسليم للعملاء.

مدى مناسبة الاستثمار في المخزون) تكلفة التخزين- .(تنظيم المخازن بالشركة ومدى كفاءة إجراءات الحراسة والأمان ومدى توافر- شروط الحماية المطبقة على مخازن الشركة) مثل مدى كفاية الحماية ضد السرقة والحماية التأمينية، توافر أجهزة الإطفاء، ... الخ).

مدى كفاءة أمناء المخازن وقدرتهم على أداء الأعمال المكلفين بها- .

مدى كفاية نظام المعلومات ودقة البيانات والتقارير التي يتم الحصول عليها من- ذلك النظام.

مدى سلامة أنظمة مراقبة وإدارة المخزون بالحاسب الآلي ودقة نتائجها- .

<u>مراجعة أنشطة التسويق، والمبيعات، والتصدير :-</u>

بالاشتراك مع الإدارات المعنية يتم دراسة-:

تهديدات المنافسة وجدواها وقياس مراكز أنشطة الشركة التنافسية في الخارج- ومدى قدرتها على منافسة الأنشطة المثيلة بالسوق.

مدى إمكانية الدخول في مجالات جديدة أو تغطية أسواق جديدة سواء داخلية أو- خارجية.

مدى كفاءة سياسات الترويج والإعلان للمنتجات وإقامة المعارض المحلية- ومردودها على حجم أعمال الشركة.

دراسة جدوى مبيعات التصدير عن طريق الوكلاء أو البيع المباشر للعملاء- .

<u>مراجعة الأنشطة المالية:-</u>

تتم المراجعة على مدى الالتزام بالنظم والسياسات واللوائح المعتمدة بالنسبة لما يلي:

الدورات المستندية والنظام المالي والمحاسبي بالإدارة المالية وباقي الإدارات- الأخرى.

دورة طلب وإذن الصرف والمدفوعات) سواء بشيكات أو أوامر تحويل بنكية أو- نقدية (وبساطة تنفيذ الإجراءات.

إجراءات إصدار الشيكات، وأوامر التحويل البنكية، وصحة المستندات المؤيدة- لكافة المدفوعات.

مدى الالتزام بسياسة الشركة في التعاقد والتحصيل خاصة فيما يتعلق بالالتزام- بنسب الخصم وتسهيلات السداد.

الرقابة على المتحصلات والمديونيات، وعلى إجراءات عمل المطالبات في حالة- التعاقد مع العملاء ومراجعة أسباب التأخير والإجراءات التي تتخذ في حالة التأخير.

تقارير الأداء ومدى الدقة في بيانات التقارير المالية والمحاسبية- .

مدى تناسب الإجراءات المالية والنظم المحاسبية ومجموعة السجلات ونماذج- المستندات المالية المستخدمة على مستوى الإدارة المالية والإدارات ذات الصلة بكافة أنشطة الشركة الحالية والاستجابة لأية متغيرات.

الالتزام بالصلاحيات والسلطات المحددة في اللوائح المالية والإدارية- . جدوى تطبيق نظام الموازنات التقديرية وما يتعلق بها من تقارير خاصة- بمتابعة التنفيذ مقارنة بما هو مخطط. حسابات تكاليف شراء مستلزمات الإنتاج والرقابة على المخازن- .

إجراءات قياس تكاليف الإنتاج- .

إجراءات قياس ربحية طلبيات العملاء المنفذة والمسلمة للعملاء وغير ذلك من-

إيرادات الشركة ومقارنتها بالموازنة التقديرية لكل من:

إجمالي التكاليف والإيرادات الفعلية .

حسابات العمليات والإنتاج علي مستوى أوامر الإنتاج /التشغيل .

حسابات البنوك والنقدية- .

التسويات المحاسبية- .

الأصول الثابتة- .

الموقف التأميني للشركة) على الأصول الثابتة، والخزائن، والمخازن، وأمناء- المخازن والعهد (ومراجعة إجراءات مطالبة شركات التأمين بأي تعويضات.

إدارة واستثمار الأموال- .

مراجعة الموازنة النقدية والرأسمالية ومقارنتها بالفعلي- .

الحسابات والتقارير والقوائم المالية والمحاسبية، ومدى دقة البيانات الواردة- بها.

تقييم النظام المحاسبي للشركة للتعرف على مواصفاته، ومدى قدرته على- إصدار التقارير والبيانات المالية في المواعيد المحددة بالدقة المطلوبة.

تقييم دقة البيانات والتقارير المالية والمحاسبية ومدة مطابقتها لواقع معاملات- وأنشطة الشركة، وتحديد درجة الوثوق والاعتماد عليها عند اتخاذ القرارات بالشركة.

متابعة تقارير مراجع الحسابات الخارجي والأجهزة الرقابية الأخرى من حيث- :

- **تنفيذ الملاحظات المالية على التقرير الدوري والنهائي ومراجعتها مع الجهات§ المعنية على مستوى الشركة.**
- **تنفيذ توصيات الإدارة العليا للشركة .**
- **تنفيذ توصيات الإدارات المعنية الأخرى .**

<u>مراجعة أنشطة الشئون الإدارية:-</u>

تتم المراجعة على ما يلي:

مدى التزام الشركة بالإفصاح عن السياسات الاجتماعية تجاه العاملين- . حيث تقضى متطلبات قواعد الحوكمة أن تقوم الشركة بالإفصاح للعاملين لديها مرة على الأقل كل سنة عن سياسات الشركة الاجتماعية، وأن تكون السياسات المعلن عنها واضحة وغير مضللة وأن تتضمن ما تنوى الشركة القيام به من تطوير أو تغيير فى حجم العمالة أو تدريبها، وبرامجها للرعاية الاجتماعية.

الالتزام بتطبيق نظم ولوائح شئون العاملين في ضوء القوانين السارية- والمنظمة لسوق العمل.

إنشاء وحفظ ملفات وسجلات العاملين ودقة وكفاءة التسجيل بها، ومدى مطابقة- البيانات الواردة بها لحقيقة حال الموظفين والعاملين بالشركة، ومع ما هو مسجل بنظام العاملين) يدوياً / بالحاسب (ومتابعة تحديد إدخال البيانات والمتغيرات، ومطابقة المهن بالمستوى والمسميات الوظيفية.

الاحتفاظ بملفات العاملين وتحديثها بما يتفق مع المتطلبات القانونية المتصلة- بأنشطة الشركة.

مدى كفاية برامج التدريب الفنية وغير الفنية من حيث- : كفاية خطة التدريب وشموليتها للاحتياجات التدريبية المختلفة للعاملين.

معايير ترشيح العاملين للتدريب .

انعكاس البرامج التدريبية على إنتاجية العاملين .

مدى كفاية إجراءات الرقابة علي استخدام : أجهزة الاتصال) التليفون /المحمول / الفاكس / التيلكس (وبحث سبل ترشيد نفقاتها.

خطط وجداول الحراسة الليلية على الشركة .

مدى كفاءة تقديم الخدمات الإدارية بأنواعها والرقابة عليها خاصة فيما يتعلق- بتدبير احتياجات الشركة من المستلزمات، مثل الأدوات الكتابية والمطبوعات والوقود وصيانة الآلات والمعدات بالمصنع، والتجديدات الخاصة بمقر الشركة.

مدى كفاءة وسرعة تدبير احتياجات الشركة والإدارات الموجودة بها من- الأصول الثابتة اللازمة للإنتاج، وفعالية الرقابة على تلك الأصول وحمايتها من التلف أو السرقة أو الاستعمال غير المصرح به.

التأكد من تطبيق وصرف المستحقات والمزايا الأخرى للعاملين وكذلك إنشاء- وحفظ الملفات طبقاً للأصول المرعية والقوانين السارية والمنظمة لسوق العمل.

إجراءات الضبط الداخلي للمستفيدين من العلاج الطبي) إن وجد (من حيث- الرقابة على صرف العلاج، ومساهمة الشركة في تغطية جزء من تكاليف العلاج والالتزام بما جاء بلائحة العلاج الطبي.

-مراجعة أنشطة ادارة وحدة الحركة:-

تتم المراجعة على ما يلي:

مدى التزام إدارة /وحدة الحركة بالشركة بإجراءات تشغيل ورقابة حركة- المعدات والسيارات من حيث:

إجراءات دخول وخروج السيارات الخاصة بالشركة وبالموردين والعملاء .

دراسة جدوى الإصلاح أو التخريد بالتعاون مع أقسام الصيانة الميكانيكية .

دراسة جدوى الإصلاح بمعرفة الشركة أو الإصلاح بالخارج لدى الوكلاء .

مراجعة أنشطة الجودة :-

تتم المراجعة على ما يلي:

مدى التزام العاملين بإدارة مراقبة الجودة بالشركة بما يلى- :

مراجعة إجراءات مراقبة الجودة للواردات وفقاً لما يرد بدليل إجراءات الجودة الخاص بالشركة.

مراجعة إجراءات الأمن الصناعي والسلامة والصحة المهنية المتبعة فى الأقسام الإنتاجية المختلفة بالشركة وكافة مخازنها ومدى الالتزام بمهمات الوقاية الشخصية ومدى حاجة العاملين للإلمام بمعلومات الأمن الصناعي من خلال الدورات التدريبية.

مراجعة إجراءات توكيد الجودة ومدى التزام العاملين بإدارة الجودة بالشركة بها.

التأكد من الالتزام بإتباع سياسات وإجراءات الأيزو .

مدى التزام العاملين بمراقبة الإنتاج بالشركة بما يلى- :

مراجعة إجراءات مراقبة الجودة للعمليات الإنتاجية والمنتجات النهائية سواء جودة المنتج الخام أو جودة العمليات الإنتاجية أو جودة المنتجات النهائية.

<u>-مراجعة أنشطة الصيانة:-</u>

تتم المراجعة على ما يلي:

مدى التزام إدارة الصيانة بالشركة بإعداد خطط الصيانة الوقائية والصيانة- اليومية والأسبوعية والدورية لآلات ومعدات الإنتاج بالتنسيق مع المسئولين عن التخطيط ومتابعة الإنتاج بالشركة ومتابعة تنفيذها.

مدى الالتزام بإعداد خطط التفتيش على آلات ومعدات الإنتاج وأجهزة التحكم- بها للتأكد من سلامة وكفاءة تشغيلها والقيام بتنفيذ هذه الخطط مع وحدات التخطيط ومتابعة الإنتاج بالشركة.

مدى الالتزام بإعداد خطط الإصلاح لمعدات الإنتاج وأجهزة التحكم والماكينات- والصيانة العامة، وحشد الطاقات والإمكانيات المتاحة بالصيانة لإصلاح الأعطال المفاجئة.

مدى الالتزام بإعداد خطط تشغيل ورش الصيانة لمتابعة وتنفيذ خطط الصيانة- والإصلاح لآلات وماكينات ومعدات، وخطوط الإنتاج بالشركة وتوفير المعدات والمستلزمات اللازمة لورش الصيانة بها.

مدى الالتزام بإعداد خطط صيانة المركبات ووسائل النقل وتوفير قطع الغيار- اللازمة لها.

مدى الالتزام بإعداد التقارير الخاصة بنشاط الصيانة اليومية والأسبوعية- والشهرية والدورية.

<u>مراجعة أنشطة نظم المعلومات بالشركة:-</u>

تتم المراجعة على ما يلى:

مدى الالتزام بتطبيق إجراءات وسياسات حماية نظم المعلومات- .

مدى التزام إدارة نظم المعلومات بالشركة بالانتهاء من تكويد الخامات-والمستلزمات والمنتجات الجديدة فى الوقت المناسب) فى حالة ميكنة النظم بالشركة (ومساعدة الإدارات الأخرى فى إصلاح الأعطال والمشكلات التى تواجهها عند استخدام البرامج أو تصميم أى تقارير أو نماذج أو تعديلات بالنظم المالية والرقابية والإدارية المميكنة.

مدى التزام إدارة نظم المعلومات بالآتى- :

إجراءات ونظم الصيانة الدورية والفورية لأى أعطال بأجهزة الحاسبات والبرامج المستخدمة بكافة إدارات الشركة أو أى أعطال بالشبكة الداخلية التى تربط بين أجهزة الحاسب الآلى.

تلبية أى طلبيات للإدارات الأخرى بوجود أعطال والصيانة الفورية لها .

مدى الالتزام بمتابعة طلبيات الأجهزة وقطع الغيار والبرامج التى يتم طلبها من إدارة المشتريات بالشركة.

المقومات الأساسية لإدارة المراجعة الداخلية :-

- يجب أن تعمل إدارة المراجعة الداخلية في استقلال تام عن باقي الإدارات ، هذا - الاستقلال الوظيفي هو أحد أركان قوتها ومصدر كفايتها، وعلى ذلك فإن إدارة المراجعة الداخلية مسئولة مباشرة أمام الإدارة العليا مما يكفل تطبيق توصيات إدارة المراجعة الداخلية بسرعة.
- يجب أن تعمل إدارة المراجعة الداخلية بناء على سلطات صريحة، وتكون جميع - الإدارات على علم بحقوقها وسلطاتها في مراجعة جميع العمليات والدفاتر دون أن تتقيد في ذلك بروتين معين. ولا يجب أن يسند إلى إدارة المراجعة الداخلية أعمال تدخل أصلا في اختصاصات إدارات- أخرى وذلك حتى لا يجمع المراجع الداخلي بين الأداء والمراجعة في نفس الوقت. ولذلك لا ينبغي أيضا أن يحل أي موظف بإدارة المراجعة الداخلية محل أي موظف- غائب تابع لإدارة أخرى حتى ولو كان ذلك بصفة مؤقتة.

الأوضاع التنظيمية لأعمال المراجعة الداخلية :-

١- تبعية إدارة المراجعة الداخلية

تتبع إدارة المراجعة الداخلية إدارياً وتنظيمياً الإدارة العليا للشركة بصفة مباشرة . والحكمة من ذلك أن العاملين بالمراجعة الداخلية بما لهم من خبرة مهنية تتحقق من مدى التزام الإدارات التنفيذية بالشركة من تطبيق السياسات والقرارات التي تصدرها الإدارة العليا للشركة وبالتالي فلا يجوز تنظيمياً أن تكون المراجعة الداخلية تابعةً لأي إدارة تنفيذية، وتحقق تبعية المراجعة الداخلية إلى قمة الرئاسة التنفيذية للشركة ميزتين، هما:

الحياد والاستقلالية والموضوعية في تكوين الرأي والتقرير عن نتائج المراجعة. .

تحقيق الشمول والتغطية الكاملة لكافة أوجه أنشطة الشركة. .

وعادةً ما تعلن الإدارة العليا للشركة أو من تفوضه عن سياسة الشركة تجاه وظيفة المراجعة الداخلية ضمن السياسات الأخرى المعلنة، وقد يتضمن هذا الإعلان

العبارات التالية:

"أنشأت الشركة وحدة للمراجعة الداخلية بهدف توفير المعلومات الكافية لكافة مستويات الإدارة التنفيذية بالشركة عن درجة الرقابة المطبقة على العمليات التي هم مسئولون عنها."

تبعية إدارة المراجعة الداخلية إدارياً وتنظيمياً للإدارة العليا للشركة يؤثر على قدرة إدارة المراجعة الداخلية على أن تكون موضوعية في أداء عملها وبالتالي يجب أن يتحقق للإدارة العليا للشركة من خلال إدارة المراجعة الداخلية ما يلي:

- **مراجعة أنشطة كافة الإدارات والوحدات التنظيمية داخل الشركة على فترات.**
- **مناسبة للتحقق مما إذا كانت هذه الإدارات والوحدات تنهض بواجباتها بشكل فعال من ناحية التخطيط والمتابعة والتنسيق والرقابة طبقا لسياسات الإدارة العليا للشركة وإجراءاتها وتعليماتها بما يحقق أهداف الشركة وبأعلى مستوى أداء، ويتحقق ذلك من خلال وضع خطة سنوية لنشاط إدارة المراجعة الداخلية.**

- إن نتائج الفحوص التي يقوم بها المراجعون والآراء التي يتوصلون إليها. والتوصيات التي يبدونها قد تم رفعها بشكل مباشر وفوري إلى الإدارة العليا للشركة، وإلى المسئولين في الإدارات التنفيذية المختلفة وأنه تم اتخاذ الإجراءات المناسبة حيالها، ويتحقق ذلك من خلال تقارير إدارة المراجعة الداخلية وإجابات وردود الإدارات التنفيذية المختلفة التي تم مراجعة أنشطتها على هذه التقارير.

- تقييم مدى فعالية أي خطة أو إجراء تم اتخاذه لتصحيح وضع معين تضمنته ملاحظات. المراجعة الداخلية في تحقيق النتائج المرجوة من إبداء الملاحظة بشكل مرضي،

ويتحقق ذلك من خلال قيام إدارة المراجعة الداخلية بمتابعة نتائج استجابات الإدارات المختلفة على تقارير المراجعة ومن خلال نتائج الإنتاج في كافة المجالات.

"وفي ضوء ذلك يجب توفير كافة مستندات الشركة وسجلاتها وأصولها لفحص إدارة المراجعة الداخلية دون قيد حتى تتمكن من القيام بأعمالها."

٢- <u>الاختصاصات العامة والمسئوليات الوظيفية للمراجع الداخلي:-</u>

المسئوليات والواجبات العامة لإدارة المراجعة الداخلية والعاملين فيها: تقوم إدارة المراجعة الداخلية بالواجبات الأساسية التالية:

- أداء أعمال إدارة المراجعة الداخلية في الوقت الملائم لتأكيد تأثير نظام الرقابة. الداخلية القائم على حماية أصول الشركة وممتلكاتها.

- تحديد نطاق وتنفيذ البرامج التي تؤدى إلي تحسين كفاءة الإنتاج وتحقيق أهداف. الشركة.

- التأكد من مدى تطبيق النظم والسياسات والإجراءات والدورات المستندية التي. تحكم العمل بالأنشطة الإنتاجية والمالية والإدارية بالشركة وأثر تطبيق هذه السياسات والإجراءات على تحقيق الأهداف الموضوعة.

- التحقق من مدى كفاية نظام المعلومات في توفير البيانات الأساسية لمختلف. المستويات الإدارية عند اتخاذ القرارات ومن مدى سلامة التصرفات في حدود السياسات والصلاحيات المقررة.

- تقييم السياسات والإجراءات والدورات المستندية التي تؤثر على مختلف الأنشطة- الأخرى بالشركة لبيان مدى ملاءمتها واقتراح ما يلزم من تعديلات لتحقيق فعالية المراجعة ولتحسين سير العمل بهذه الأنشطة لتحقيق الأهداف العامة للشركة.

- تأكيد التعاون بين الإدارات المختلفة المكونة للهيكل التنظيمي للشركة، ومدى قدرة- هذه الإدارات على تبادل المعلومات المتاحة بسهولة ويسر، وبما يساعد على

- تحقيق الأهداف المخططة. التعاون والتنسيق مع المراجع الخارجي للشركة لتحقيق أفضل النتائج– .

- مراجعة أعمال الجرد السنوي لكل من الخزائن والمخازن والأصول بالإضافة إلى- القيام بأعمال الجرد المفاجئ طبقاً لبرامج المراجعة الموضوعة.

- القيام بأية عمليات فحص خاصة بناء على تكليف الإدارة العليا للشركة أو من- يفوضه في ذلك ورفع التقارير اللازمة.

- اختبار وتنمية مهارات القائمين بأعمال المراجعة الداخلية- . مواصفات القائمين بالعمل بإدارة المراجعة الداخلية:

<u>مواصفات للقائمين بالعمل داخل ادارة المراجعة الداخلية:-</u>

** لاشك أن قيام إدارة المراجعة الداخلية بتنفيذ المهام السابقة يتطلب ضرورة توافر مجموعة من المواصفات للقائمين بالعمل داخل هذه الوحدة وتتمثل هذه المواصفات فيما يلي-:

- التأهيل العلمي المناسب والتدريب المستمر بالإضافة إلى خبرة عملية مناسبة في- مجال المراجعة.

- يقتضي الأمر أن يتمتع المراجع الداخلي بمقدرته على تجميع وتصنيف وتحليل- البيانات الإنتاجية وإدراكه التام لنظام المراقبة الداخلية بما يتيح له الوقوف على دقائق العمليات بالشركة.

- أن يكون تفكيره إداريا مقدرا لكافة النتائج واقتراح التحسينات كما تفعل طبقة - المديرين. أن يكون دؤوبا ومحبا للاستطلاع متمتعا بمنهج إنشائي ويستطيع

أن يكيف نفسه- مع الظروف المستجدة والتطورات سواء في محيط الإنتاج أو النواحي الفنية ونظم

- العمل المختلفة وان يكون متعاونا مع زملائه وقادرا على الاحتفاظ بعلاقات حسنة مع مديري الإدارات الأخرى.

- اهتمام المراجع الداخلي بكافة عمليات الشركة وأنشطتها حتى يرى مدى الارتباط- والتنسيق بينها.

- أن يكون بناء بمعنى أنه ليس من وظيفة المراجع الداخلي أن يتصيد الأخطاء بل- يعمل على تجنب حدوثها.

وحقيقة يجب أن يتمتع المراجع الداخلي بنظرة رجل الأعمال من ناحية دراسة أثر الظروف والتغيرات المحيطة على منتجات الشركة على أساس أن هناك ارتباطا وتنسيقا بين تلك المنتجات بعضها البعض، وأن يتحمل المسئولية لخدمة كل من الإدارات الإنتاجية والتنفيذية فهو يقوم بخدمة مستويات الإدارات الإنتاجية والتنفيذية والخدمية عن طريق تقديم التوصيات التي تؤدى إلى تحسين ورفع إنتاجية الشركة من المنتجات.

٣- المقومات الأساسية لإدارة المراجعة الداخلية:

*الاستقلال الكامل : فيجب أن تعمل إدارة المراجعة الداخلية في استقلال تام عن باقي الإدارات ، وهذا الاستقلال الوظيفي هو أحد أركان قوتها ومصدر كفايتها، وعلى ذلك فإن إدارة المراجعة الداخلية مسئولة مباشرة أمام الإدارة العليا للشركة مما يكفل تطبيق

توصيات إدارة المراجعة الداخلية بسرعة. كذلك يجب أن تعمل إدارة المراجعة الداخلية بناء على سلطات صريحة، وتكون

جميع الإدارات على علم بحقوقها وسلطاتها في مراجعة جميع العمليات دون أن تتقيد في ذلك بروتين معين.

*التنظيم الكفء لإدارة المراجعة الداخلية : ويتضمن تحديد الهيكل التنظيمي لها وتحديد المسئوليات الوظيفية للعاملين بها في ضوء:

- حجم نشاط الشركة.

- الهيكل التنظيمي للشركة .

- متطلبات الإدارة بالشركة.

المسئوليات الوظيفية

يمكن تحديد الاختصاصات الوظيفية والمسئوليات والواجبات لكل من مدير إدارة المراجعة الداخلية والمراجع كما يلي:

أولا: مدير إدارة المراجعة الداخلية

الاختصاصات الوظيفية

- إدارة أنشطة المراجعة الداخلية– .
- إعداد برنامج للمراجعة الداخلية يغطى أنشطة المنشأة المختلفة– .
- الإشراف على أعمال المراجعين والقيام بنفسه بفحص بعض الموضوعات إذا- استلزم الأمر ذلك.
- التأكد من أنه يتم تنفيذ أعمال المراجعة وفقا لمعايير المراجعة المقبولة ووفقا- لبرنامج المراجعة السنوي.
- تنظيم العمل بإدارة المراجعة وتدريب المراجعين- . المسئوليات والواجبات:
- إدارة عمليات المراجعة من الناحية الفنية والإدارية سواء المراجعة المالية أو- مراجعة العمليات.
- إعداد برنامج المراجعة السنوي والبرامج الشهرية وذلك في ضوء الأهمية- النسبية للأنشطة المختلفة للشركة.
- إعداد نظام لمتابعة تنفيذ ملاحظات وتوصيات إدارة المراجعة الداخلية– .
- اختيار وتعيين المراجعين بإدارة المراجعة الداخلية– .
- مناقشه التقارير التي يعدها المراجعون مع مديري الإدارات كل فيما يخصه– .

- **تنسيق أعمال إدارة المراجعة الداخلية وتنفيذ البرنامج السنوي والبرامج- الشهرية مع المراجعين الخارجيين.**

- **مراجعة واعتماد برامج المراجعة التفصيلية- من حيث الغرض ونطاق المراجعة وإجراءات المراجعة.**

- **مراجعه أوراق المراجعة ومسودة التقرير والتوصيات– .**

- **متابعة مدى تنفيذ توصيات المراجعة الداخلية مع مديري الإدارات المعنية– .**

- **تقييم أعمال إدارة المراجعة الداخلية وإعداد تقرير سنوي مختصر بأهم- ملاحظات وتوصيات إدارة المراجعة الداخلية متضمنا مقارنة أعمال المراجعة المنفذة بالبرنامج السنوي على أن يقدم التقرير إلى رئيس مجلس الإدارة.**

- **الإشراف على فحص وتقييم الأنظمة المطبقة بالمنشأة للتأكد من توافر أنظمة- رقابة داخلية سليمة.**

- **القيام بالفحوص وعمليات المراجعة الخاصة التي قد تطلبها الإدارة العليا- والغير واردة بالبرنامج السنوي.**

ثانيا: المراجع الاول

الإختصاصات الوظيفية

القيام بتنفيذ برنامج المراجعة طبقا للأصول والقواعد المهنية المتعارف عليها و الإطلاع من قرب على سير الأعمال بالإدارات المختلفة وذلك للتعرف عما إذا-

كانت تلك الأعمال تتفق مع الأهداف العامة للشركة.

كتابة تقارير المراجعة الدورية متضمنة ما أسفرت عنه عملية المراجعة من ملاحظات.

القيام بالمهام الخاصة والموكلة له من قبل مدير الإدارة- .

المسئوليات والواجبات:

دراسة ميدانية للمجالات والأنشطة موضوع المراجعة وذلك بهدف التعرف على أنظمة الرقابة الداخلية المنفذة.

تحديد خطة سير الأعمال في برنامج المراجعة المقترح تنفيذه في ضوء الفترة المحددة لانجاز العمل المقترح تطبيقها سواء تحديد طريقة العمل التفصيلية في أسلوب الفحص أو اختيار العينة أو خلافه.

تقييم أسلوب العمل للإدارات التي يتم زيارتها وذلك في ضوء فهمه للنشاط وما يجب أن يكون عليه مستوى الأداء بتلك الإدارات.

القيام بأعمال المراجعة طبقا للأصول المهنية المتعارف عليها مع إتباع خطوات المراجعة المذكورة ببرنامج المراجعة المعتمد.

تحليل البيانات والإحصاءات المالية والغير مالية) مثل إحصاء بأعداد العاملين بالإدارة، مؤهلاتهم،.... الخ.

إعداد تقارير دورية عن نتائج أعمال المراجعة والمتعلقة بكل برنامج مراجعة بها الملاحظات والتوصيات اللازم اتخاذها لمعالجة مثل تلك الأمور.

مناقشة تلك التقارير مع مدير إدارة المراجعة- .

<u>أسس إعداد برامج المراجعة السنوية والشهرية</u>

***خطوات إعداد برنامج المراجعة السنوي**

يبدأ مدير إدارة المراجعة الداخلية في إعداد برنامج المراجعة السنوي.

يتم إعداد برنامج المراجعة الداخلية بعد إجراء تقييم لأنظمه الرقابة الداخلية بناء على المراجعة التفصيلية التي تمت خلال العام.

يناقش مدير المراجعة الداخلية مع مديري الإدارات الرئيسية الموضوعات التي سيتم فحصها داخل إداراتهم ويتعرف على المشاكل الرئيسية التي تعترضهم إدراجها ضمن برنامج المراجعة كالسلع بطيئة الحركة أو زيادة المصروفات.. الخ

يتم كتابة البرنامج موضحا فيه موضوع المراجعة والبنود الرئيسية، عدد مرات الفحص في العام، حجم وأسلوب العينة، ملخص الأهداف وخطوات الفحص.

يقسم البرنامج السنوي إلى مراجعة مالية و مراجعة إدارية .

***يتم إعداد البرنامج على أساس ما يلي- :**

تغطيه كافة أنشطه وإدارات المنشأة) المالية، الإدارية التجارية،...الخ· (آخذين في الاعتبار الأهمية النسبية للأنشطة التي يتم مراجعتها.

عدد العاملين بإدارة المراجعة الداخلية· .

يتم حساب عدد ساعات التشغيل التقديرية لمدير الإدارة والمراجعين· خلال السنة المالية المقبلة بعد خصم الأجازات الاعتيادية والتدريب.

يتم توزيع ساعات العمل التقديرية على الموضوعات الرئيسية التي سيتم· مراجعتها وفقا للأهمية النسبية لكل منهم.

***خطوات إعداد برامج المراجعة الشهرية**

يتم تقسيم برنامج المراجعة السنوي إلى برامج شهرية آخذين في الاعتبار أن- عدد ساعات المراجعة اللازمة لفحص الموضوعات في حدود ساعات العمل المتاحة في الشهر.

يتم توزيع موضوعات المراجعة على الشهور بحيث يتم الاستفادة من عمليات المراجعة بكفاية.

***خطوات اعتماد البرنامج السنوي والبرامج الشهرية**

يرسل مدير إدارة المراجعة الداخلية صورة من مشروع برنامج المراجعة السنوي والبرامج الشهرية إلى مراقب حسابات المنشأة لأخذ رأيه ومناقشه وإدراج أية موضوعات يقترحها مراقب حسابات الشركة.

اعتماد برنامج المراجعة السنوي وبرامج المراجعة الشهرية من رئيس مجلس الإدارة.

*خطوات إعداد برنامج المراجعة التفصيلي

يعد مدير إدارة المراجعة الداخلية برنامج لكل عملية مراجعة قبل البدء في تنفيذها ويهدف البرنامج إلى:

- تحديد خطوات المراجعة· .
- تنظيم ورقابة أعمال المراجعة· .
- يعتبر كسجل يحتفظ به في أوراق المراجعة للأعمال المؤداة· .
- تحسين كفاءة أداء عملية المراجعة· .
- اكتشاف نواحي النقص في أنظمة الرقابة الداخلية· .
- يقوم مدير إدارة المراجعة الداخلية بمراجعة هذه البرامج دوريا وإجراء التعديلات عليها كلما تطلب الأمر ذلك.
- يستخدم المراجعون هذه البرامج لدى إجراء عمليات المراجعة- .

<u>نماذج وأوراق المراجعة</u>

تشمل عملية المراجعة ما يلي-:

-تخطيط عملية المراجعة

-أوراق المراجعة

-الملف الدائم

-ملف المراجعة

*تخطيط عملية المراجعة

يتم التخطيط لعملية المراجعة عن طريق-:

- اختيار الأسلوب الذي يتم بموجبة تحقيق أهداف المراجعة– .
- الإشراف والرقابة على تنفيذ عمليه المراجعة– .

- ةتركيز مجهودات المراجعة على الأنشطة ذات الأهمية- .

ومن الضروري الإشارة إلى انه لكي يتم التخطيط لعمليه المراجعة بطريقه أكثر كفاية ، فان على المراجع الداخلى أن يتفهم طبيعة الأعمال التي سوف يراجعها والهيكل الوظيفي للشركة وأسماء المديرين ، ومن ثم فانه لدى التخطيط لعمليه المراجعة لابد ان يتبع مدير المراجعة الداخلية ما يلى-:

- مراجعة ملف المراجعة السابق .
- تقيم المتغيرات في أنظمة العمل .
- بيان التغيرات في الأنظمة المحاسبية .
- مراجعة نظام المعلومات الإدارية .
- توقيت المراجعة وتحديد الأنشطة آو الإدارات التي سيتم مراجعتها .
- إعداد التعليمات للمراجع الداخلى مبينا بها المهام والواجبات والوقت اللازم للمراجعة بالنسبة لكل منها.

*أوراق المراجعة

إن الإشراف والرقابة على تنفيذ المراجعة سوف يؤديان إلى أن تتم عملية المراجعة الداخلية وفقا لمعايير الأداء المهني وفى وقت مناسب، وحتى تؤدى الرقابة فائدتها يلزم-:

- تفهم المراجعون للمهام المكلفين بها (أهداف ونطاق وإجراءات المراجعة).
- إن تفصح أوراق المراجعة عن أدلة وقرائن عن الاختبارات والفحص الذي تم- .

*الملف الدائم

يضم الملف الدائم الأمور ذات الأهمية الدائمة للمنشأة مثل-:

- قانون إنشاء المنشأة والنظام الأساسي لها–
- النظام المالي ونظام شئون العاملين ونظام المشتريات والمخازن والمبيعات– .
- الخريطة التنظيمية للمنشأة–

- أسماء العاملين ووظائفهم وأرقام تليفوناتهم– .

- البيانات الإحصائية الهامة عن المنشأة- .

*ملف المراجعة

- فهرس لأوراق المراجعة- .

- صورة من تقارير المراجعة عن السنوات السابقة-.

- صورة من قوائم للاستقصاء عن نظام المراقبة الداخلية وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

- صورة من برنامج المراجعة عن هذه المهمة– .

- نقاط الضعف التي تم تصحيحها أثناء المراجعة بدون إدراجها في تقارير المراجعة- .

- نقاط الضعف الجوهرية في نظام المراقبة الداخلية ، والإجراءات الواجب إتباعها- بمعرفه الإدارة تجاه نقاط الضعف.

- خرائط سير العمليات.

أساليب المراجعة التحليلية– .

صور المستندات الهامة التي يرى المراجع إرفاقها بالملف مثل صور المكاتبات الهامة.

** المراجعة التحليلية

يتم استخدام أسلوب المراجعة التحليلية للوقوف على العلاقة بين مفردات القوائم المالية ، ويتم استخدام بعض هذه الأساليب مثل-:

ويتم مقارنة بنود القوائم المالية البيانات المالية السنوية بالسنوات السابقة وبالموازنات. وتشمل مقارنة إحصائيات البيانات غير المالية.

العمالة المبيعات ، الخ ، السائدة في نفس النشاط ، وكذا بالفترات المقابلة. ويتم مقارنه النسب المالية للسنة الماليةبالنسب المالية مع السنوات السابقة والموازنات

التخطيطية والإحصائيات المنشورة عن نفس النشاط الذي تزاوله المنشأة. ولدى تفسير نتائج المراجعة التحليلية فان المراجع الداخلى يعطى تفسيرات مختصرة مثل:

- التضخم .
- التغيرات الجوهرية في أسعار البضاعة المشتراة .
- العوامل الموسمية .
- الحالة الاقتصادية العامة(كالرواج والركود)اثر القرارات الحكومية كالتغير في السياسات الضريبية وتغير أسعار العملة.
- تغيرات في سياسة الإدارة .
- المنافسة .

فحص الأنظمة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

*مراجعة الأنظمة: إن مسئولية المراجع الداخلي يجب أن تتضمن فحص الأنظمة بالمنشأة وذلك لتحديد نقط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية وذلك في ضوء الهيكل التنظيمي للمنشأة ومع الأخذ في الاعتبار أهداف المنشأة، لذا يجب على المراجع أن يتأكد من أن الأنظمة المطبقة كافيه لتحقيق عنصر الرقابة الداخلية وبشرط ألا تؤدى تلك الأنظمة إلى بيروقراطية في العمل.

*تقييم الرقابة الداخلية

بعد أن تقوم إدارة المراجعة الداخلية بدراستها وتقييم نظم الرقابة الداخلية) فحص واختبار النظام (يجب تقييم النظام لتقرير مدى إمكان الاعتماد عليه ، على أساس هذا التقييم يتم إدخال تعديلات على برامج المراجعة ، وبحيث يتم توسيع إجراءات المراجعة في المجالات التي يكون فيها النظام ضعيفا ، والحد من هذه الإجراءات في المجالات التي يكون فيها النظام قويا.

مما سبق يتبين:

إن نجاح إدارة المراجعة الداخلية في تنفيذ مهامها يعتمد على قيام هذه الإدارة بالعمل في استقلال تام عن باقي إدارات المنشأة وبناء على سلطات صريحة وان تكون تبعيتها لأعلى مستوى إداري حتى تكون موضوعية في أداء عملها. ويتوقف

حجم وهيكل إدارة المراجعة الداخلية على حجم وهيكل المنشأة، ويجب تنفيذ أعمال المراجعة الداخلية بكفاءة ويجب توافر مجموعة من المواصفات للقائمين بهذا العمل بجانب تحديد المسئوليات الوظيفية كما يجب إتباع أسس إعداد برامج المراجعة السنوية أو الشهرية وقيام إدارة المراجعة الداخلية بوضع القواعد المنظمة لكيفية استخدام نماذج وأوراق المراجعة، وكذلك وضع النظم التي يتم في ضوئها إجراء الاختبارات لأنظمة الرقابة الداخلية وبما يؤدى إلى قياس صلاحية الخطط والسياسات وجميع وسائل التحسينات اللازمة لتحقيق كافة الأهداف المرجوة.

* تقارير المراجعة الداخلية

تبين لنا من مما تقدم أن إدارة المراجعة الداخلية تمارس نشاطها في ضوء برنامج مراجعة داخلية يتم إعداده بعد دراسة وافية لطبيعة التعليمات وأهداف المراجعة الداخلية نفسها ونوع التقارير المطلوب تقديمها إلى الإدارة ، كما تبين لنا أن هذه التقارير تقدم دوريا أو عند ظهور حالة تستدعى تقديمها في غير الأوقات المحددة لتقديم التقرير. ونظرا لان تقارير المراجعة الداخلية تعتبر وسيلة لنقل الحقائق التي ظهرت أثناء المراجعة إلى الإدارة العليا فيجب أن تكون هذه التقارير واضحة وتعطى معلومات بالإضافة إلى تقديم الاقتراحات اللازمة لعلاج أي مشكلات قد تظهر في الشركة. ولكي تؤدى تقارير المراجعة الداخلية وظيفتها على خير وجه ينبغي مراعاة الأتي عند إعداد تلك التقارير.

محتويات تقرير المراجعة الداخلية

يجب ان يوضح التقرير ما يلى-:

التاريخ ورقم التقرير .

موضوع ونطاق المراجعة.

عرض للحالة المعروضة باختصار ووضوح- .

الأسباب التي أدت إلى وجود الحالة والعوامل التي ساعدت على ظهورها- والظروف المحيطة بها.

العمل الذي تم أداؤه والإجراءات التي اتخذت للتوصل إلى النتائج- .

التوصيات والمقترحات-

الإجراء

-تقارير المراجعة الداخلية-

يجب أن يقدم التقرير بعد الانتهاء من كل عمليه مراجعة بغض النظر- عما إذا كانت هناك توصيات واقتراح

أي تحسينات أم لا.

يعتبر مدير المراجعة الداخلية مسئولا عن تجهيز وإعداد تقارير المراجعة التي- تعد بمعرفه أفراد المراجعة

تقرير المراجعة التفصيلي يتم توقيعه بمعرفه القائم بعملية المراجعة- .

معايير إعداد التقرير

يجب ان يكون التقرير مباشرا ومنظما ومختصرا- وبلغة سهله خاليه من التعقيد

غير مسموح بتقليل الملاحظات-

ملاحظات المراجعة يجب أن تكون واقعية- وفى الموضوع وصحيحة

يرعى عند إعداد التقرير أن يكون الهدف منه ايجابيا وبناءا في إسداء النصح- لتحسين الأداء ورفع الكفاءة للرقابة الداخلية والأنظمة والإجراءات المطبقة فضلا عن المحافظة على أصول وممتلكات الشركة وان يتضمن الأدلة على ما جاء به من وقائع) مثل صور المستندات آو الإثباتات وأرقامها...الخ.(في اجتماع يضم كافه الموظفين يتم مناقشه مسوده التقرير- وذلك قبل إعداد المسئولين التقرير النهائي

يجب أن تكون التوصيات الواردة بالتقرير قابله للتطبيق- مأخو ذ في الاعتبار التكلفة والعائد

توقيت إعداد التقرير

يجب أن تكون مسوده التقرير جاهزة للمناقشة باعتبارها- موضوع المناقشة في الاجتماع الذي يضم كافه المسئولين عن موضوع

التقرير

من المتوقع إعداد التقرير النهائي. بعد أسبوعين تقريبا من مناقشه مسوده التقرير.

إذا تم تنفيذ أعمال المراجعة على مدى فتره عده أسابيع يجب أن يؤخذ في- الاعتبار إعداد تقارير دورية

شكل التقرير - توزيعه - اعتماده

تعد التقارير وتوزع وتمرر للاعتماد فى ظل التعليمات وبالشكل التالي:

توزع التقارير وترفق بمذكرة تتضمن فقرة توضح المجالات التي تم مراجعتها وفقرة للتقييم

موضحا بها رأى المراجع الداخلي على كل المناطق التي تم مراجعتها بشكل واضح

كما ترفق التقارير التفصيلية مع المذكرة وتبين هذه التقارير وصفا موجزا لأعمال المراجعة التي تمت

كما تبين هذه التقارير:

تحديد كل مشكلة – وما هي ما هو الوضع الذي كان يجب أن يكون

اثر المشكلة) الفرق بين ما هى المشكلة وما كان يجب أن يكون-

أسباب حدوث المشكلة-

التوصيات-

ويتضمن التقرير التفصيلي فقرة مخصصة لرد الإدارة ويتم تطوير المعلومات برد الإدارة في ضوء مناقشة مسوده التقرير.

التوزيع

يرسل الى المدير التنفيذي المسئول عن التشغيل في القسم الذي تمت مراجعه- أعماله.

ترسل صور من التقرير الى- -:

رئيس الشركة- .

رئيس الشئون المالية- .

المدير المالي- .

أخرى (طبقا لظروف الحال)

الرد على تقارير المراجعة الداخلية

من المتوقع أن يقوم المدير التنفيذي الذي تمت أعمال المراجعة بإدارته فور- على مدير المراجعة الداخلية خلال فترة استلامه التقرير بالرد محددة من استلامه التقرير ويتم الرد كتابة فيما يتعلق بكل ملاحظه من ملاحظات المراجعة الداخلية وعادة ما يحدث الاتى :-

- الموافقة على التوصيات واقتراح التاريخ الذي سيتم فيه تنفيذ تلك التوصيات.
- الموافقة والاعتراف بوجود المشكلة ولكن- يطلب تقييما إضافيا للتوصيات.
- الموافقة على الإجراءات المصححة تحتاج إلى اقتراح بدائل تؤخذ في الاعتبار على مدار تلك الخطوات المصححة.
- عدم الموافقة على ملاحظات المراجعة الداخلية-مع بيان الأسباب المحددة لعدم الموافقة وفى هذه الحالة يقوم رئيس الشركة بمراجعه ملاحظات المراجعة وكذلك مراجعه أسباب عدم الموافقة وهنا يتم اتخاذ خطوات أكثر
- .ويتم توزيع رد الإدارة بنفس الإجراءات التي تتبع في توزيع التقرير النهائي- الذي يعده مدير المراجعة الداخلية .

مما سبق يتبين لنا انه لكي تؤدى تقارير المراجعة الداخلية وظيفتها على خير وجه باعتبارها وسيله لنقل الحقائق التي ظهرت أثناء المراجعة إلى الإدارة العليا ينبغي وجود خطوط عمل إرشاديه خاصة بطبيعة المحتويات الأساسية للتقرير وإجراءات

إعداده والمعايير التي يعد التقرير على أساسها بالإضافة إلى شكل التقرير وتوزيعه واعتماده.

اسئلة الفصل الرابع

السؤال الأول:

في ضوء فهمك لدور المراجع الداخلي في خدمة الإدارة العليا للشركة، وضح أوجه الاختلاف بين دور كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.

السؤال الثاني:

ناقش باختصار اختصاصات ومسئوليات إدارة المراجعة الداخلية في خدمة الإدارة العليا للشركة والسعي إلى زيادة درجة الوثوق في البيانات والتقارير المالية التي يتم الحصول عليها من الإدارات والمستويات الوظيفية المختلفة.

السؤال الثالث:

تُغطي أعمال المراجعة الداخلية جميع أنشطة الشركة عن طريق مراجعة كافة الأنشطة التي تمارسها الشركة. وضح دور المراجع الداخلي في مجال مراجعة الأنشطة المالية.

الفصل
الخامس

التقرير عن عملية المراجعة

بعد قراءة هذا الفصل يحب ان تتوافر لديك المعرفة بالموضوعات الاساسية التالية :

- **أنواع التقارير ، وتحليل لطبيعة التطور في محتوياتها**
- **طبيعة التقرير عن عملية المراجعة وأهميته ومحتوياته وأنواع الرأي ، والظروف التي تؤدي الي ابداء الرأي بخلاف التقرير النظيف**

زادت في السنوات الأخيرة احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية الموثقة بتقارير المراجعة كما و نوعا ، وقد تطلب الأمر تبعا لذلك توفير معلومات إضافية للوفاء بالاحتياجات المتزايدة لطوائف المستخدمين سواء من داخل الوحدة أو من خارجها حيث تحتاج كل فئة إلى معلومات ذات طبيعة خاصة و من ذلك على سبيل المثال ، المستثمر الحالي ، والمستثمر المرتقب ، والمقرضون ، و العملاء والموردون ، و العاملون ، و الإدارة ، و الجهات الحكومية ، وظهرت تبعا لذلك صور متعددة للتقارير .

" فالمراجـع يقدم تقارير متعددة – بجانب تقريره عن القوائم المالية كوحدة واحدة – قد يكون بعضها عن بعض المراجعات الجزئية التي يكلف بها ، كما قد يكون عن رأيه (بشكل منفصل) عن نظام الرقابة الداخلية بالمشروع إلي أخر ذلك ، فضلا عما قد يقدمه من تقارير خاصة ، كأن يقدم تقريرا عن قوائم مالية أعدت على أسس غير تقليدية كالموازنات أو القوائم التنبؤية بصفة عامة ، أو كالقوائم التي لا تعد وفقا للمباديء المحاسبية المتعارف عليها ، كان يقدم تقريرا عن المعلومات التي تحويها نشرات الاكتتاب في أسهم أو في سندات الشركة ... و ما إلى ذلك ، كما أنه بصفته محاسبا قانونيا يقدم خدمات مهنية متميزة أخرى بخلاف المراجعة – قد يقدم تقارير أخرى عن هذه الخدمات الإدارية أو الضريبية وغيرها "

ومن أهم التقارير التي يعدها المراجع :

- **تقريره عن مراجعة القوائم المالية السنوية .**
- **تقريره عن مراجعة المعلومات القطاعيـة .**
- **تقريره عن مراجعة القوائم المالية الملخصة .**
- **تقريره عن مراجعة مرفقات القوائم الماليـة .**
- **تقريره عن مراجعة القوائم المالية المرحلية (الفترية) (الزمنية).**
- **تقريره عن مراجعة القوائم المالية التقديرية .**

و على الرغم من تعدد صور التقارير السابقة لتلبية احتياجات خاصة للمستخدمين ، فأن الطلب على المعلومات المحاسبية ما زال في ازدياد مستمر وما زالت الحاجة قائمة للتعرف وبصورة محايدة على معلومات عن التدفقات النقدية (قائمة التدفق النقدي) الفعلية والمستقبلية ومعلومات عن الاقتصاد والكفاءة و الفعالية في استخدام الموارد المتاحة ، و المعلومات المرتبطة بالأنشطة البيئية و المعلومات المرتبطة بأنشطة الخصخصة و يحتاجها كل من المشترين والبائعين من أجل التقييم و اتخاذ القرارات المناسبة لهم و المعلومات المرتبطة بسوق رأس المال.

وقد أحدثت هذه الزيادة في الطلب على المعلومات تحديا أمام المحاسبين و ألقت عليهم عبء إعادة النظر في الأساليب المطبقة ومحاولة تطويرها بما يلبي هذه الاحتياجات و بما يساعد على الحفاظ على وزيادة مستوى المنفعة لهذه المعلومات لدى المستخدمين ، وحتى يؤتي مثل هذا التطوير أثره المستهدف يتعين على المحاسبين التعرف على وإدراك مستوى المنفعة الحالي للمعلومات المحاسبية وبصفة خاصة الواردة منها بتقارير المراجعة ، والتعرف على مجالات وأساليب زيادة هذه المنفعة

وعن أهمية مثل ه ذا العمل في مصر ، أوضح تقرير معهد التمويل الدولي Institute of International Finance الصادر عام ١٩٩٩ ، أنه على الرغم من أن كلا من مصر و الكويت و السعودية و تونس و المغرب و الصين قد حققت تقدما مهما في مجال توفير معلومات أكثر تكاملا في العديد من مجموعات البيانات المطلوبة ، إلا أنها لا تزال بعيدة بدرجة كبيرة عن الوفاء بمجمل المعايير الموضوعة سواء من حيث مدى تغطية البيانات أو من حيث توقيت نشرها.

ولعل عدم توافر معايير و أساليب متعارف عليها بين المحاسبين حتى الآن لتقدير مستوى المنفعة بتقارير المراجعة لدى المستخدمين لها ، هو ما جعل الباحثين يجتهدون في اتجاه التعرف على مدخل متكامل لتقدير مستوى المنفعة للمعلومات الواردة بتقارير المراجعة ، وقد عبر Arens وزملائه بقولهم " إن المجتمع أصبح أكثر تعقيدا ، و متخذي القرارات أصبحوا متخوفين من المعلومات غير الموثقة ، و إن الحاجة إلي استرجاع المعلومات بسرعة ، وضمان خلوها من التحيز ، وزيادة حجم المعلومات والبيانات المتاحة ، كل ذلك أدى إلى إلقاء دور خاص على مهنة المراجعة "

وتتضح طبيعة المشكلة أكثر في أن عدم حصول المستخدمين على معلومات كافية من تقارير المراجعة قد سبب لهم أضرارا مما دفعهم إلى رفع دعاوى قضائية ضد المراجعين وخاصة ضد المكاتب الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية ، مما كان من نتيجته أن سددت هذه المكاتب تعويضات كبيرة كانت سببا في انتهاء عمل ثلاثة من الشركات الكبرى في العالم بسبب التعثر ثم الاندماجات ، فبعد أن كانت هناك ثماني شركات تعرف باسم Big Eight الثماني الكبار أصبحت الآن خمسة Big Five

كما قد أوضحت إحدى الدراسات التطبيقية في الولايات المتحدة الأمريكية في عام ١٩٩٣ أن المراجعة قد ساهمت في منع التحيز في ٦٠ % من القوائم المالية محل المراجعة ، و أن هذه النسبة ما كانت لتتحقق لو لم تخضع هذه القوائم للمراجعة ، بالإضافة إلي أن المراجعة قد ساهمت في إدخال نسبة كبيرة من التعديلات المفيدة في عناصر القوائم المالية .

وإن كانت تلك الدراسة - في رأي المؤلف – لم توضح الأساليب التي استخدمتها في تحديد النتائج السابقة مما يتطلب ضرورة توافر معايير و أساليب وإجراءات يمكن الاعتماد عليها لتقدير مستوى المنفعة في تقارير المراجعة بصورها المختلفة .

وفي كل الأحوال يرى البعض أنه " يجب على منشأة المراجعة تقييم إجراءات الفحص والمراجعة التي تتبعها طوال فترة تنفيذ برنامج المراجعة ذلك لتحسين مستوى الفهم لهذه الإجراءات والآثار المترتبة عليها ، مما يفيد عند كتابة تقرير المراجعة "

تحليل لطبيعة التطور في محتويات التقرير :

يمكن القول بأن إعداد تقارير المراجع قد تطور من حيث العدد وكذلك من حيث التوقيت حيث بدأ التقرير سنويا عن القوائم المالية كوحدة واحدة ثم تلا ذلك التقارير ربع السنوية و نصف السنوية و كذلك تقارير خاصة لأغراض خاصة.

ومن حيث الجهات المقدمة لها التقارير : يتضح أنه بعد أن كانت تقارير المراجعة قاصرة على خدمة المساهمين بتوفير الثقة القوائم المالية فأن مستخدمي هذه التقارير قد تزايد في " السنوات الأخيرة لتصبح محل اهتمام المحللين الماليين و الجهات الحكومية و المستثمرين الحاليين و المرتقبين ، مما ألقى مسئولية أكبر على المراجع ليس فقط أمام عملية و لكن أمام الغير أيضا .

عرض مقارن لطبيعة التطور في محتويات تقارير المراجعة :

كـــــــان من نتيجة ما تقدم أن تطورت محتويات تقارير المراجعة تبعاً لذلك بهدف المحافظة على تحقيق أكبر منفعة ممكنة لمستخدميها في ضوء التحديات التي تواجهها ، و من الأمثلة على ذلك :-

في الولايات المتحدة الأمريكية :

في عام ١٩٠٦ بدأ التقرير حالياً من رأي أو شهادة المراقب عن القوائم المالية ثم ظهرت في عام ١٩١٧ محاولة لتنميط التقارير وتلي ذلك في عام ١٩٢٩ ضرورة تبيان أن المحاسب العام قام بدوره في فحص الحسابات وفي عام ١٩٣٤ ظهر المستوى الأول من مستويات إعداد التقرير و المتعلق بمدى مسايرة القوائم المالية للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها و في عام ١٩٣٩ ظهرت عبارات جديدة في التقارير مثل :

" أن المراقب قد قام بفحص أنظمة الرقابة الداخلية "

و أن " المراقب قد حصل على المعلومات و الإيضاحات "

وأن " الفحص تم بالوسائل و إلي المدى الذي يعتبر مناسباً .

وفـــي عام ١٩٤١ رؤي إجراء تطوير على التقرير كي يتضمن عبارة فيما إذا كانت المراجعة قد تمت وفقا للمستويات المتعارف عليها و فيما غذا كانت إجراءات معينة رؤي عدم اتمامها لظروف خاصة وفي عام ١٩٤٨ تم إضفاء الصفة الرسمية لمصطلح " مستويات المراجعة المتعارف عليها " ، كما أوضحت لجنة الإجراءات بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أنه ليس من الضروري القيام بمراجعة تفصيلية طالما أن نظام الرقابة الداخلية كاف .

وفي عام ١٩٤٩ صدرت قائمة مستويات المراجعة بمجموعاتها عداد التقارير الثلاث وهي المستويات الشخصية و مستويات أداء العمل الميداني ومستويات اعداد التقارير.

وعن مسئولية مراقب الحسابات عن إجراء الجرد الفعلي أضاف لمعيد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين في عام ١٩٥٦ أنه بات يكفي ان يظهر اقتناعه بالوسائل التي اتخذت في هذا السبيل دون الاشـــتراك الفعلي في الجرد ، ذلك في عام ١٩٦٢ صرورة إظهار عدم موافقة المراة على دلالة القوائم المالية إذا وجد ما يبرر ذلك .

وأخيرا أصبح من الضروري أن يمتد رأي المراقب إلي قوائم التغير في لهكر المالي و إبداء الرأي فيما تضمنته من معلوه ، حتى تزداد الثقة بها .

وفـــي دراسة ميدانية عام ١٩٩٥ في ولاية **Oregon** بالولايات المتحدة الأمريكية عن مدى الالتزام بمعايير إعداد التقارير المتعارف عليها ، تبين ما يلى :-

- ٣٢ % من المنشآت لم تغير من محتويات التقرير طوال ست سنوات (١٩٧٨ – ١٩٨٣) .
- وقد انخفضت هذه هذه النسبة إلي ١٤ % في الأربع سنوات التاليـة (١٩٨٤ – ١٩٨٧).
- أن التغيير في اختيار العينة قد ساهم في منع المقارنات المباشرة في مدى الالتزام خلال فترة العشر سنوات.

في إنجلترا :-

كـــــــــان التقرير يتضمن عبارة " أن قيمة الأصول الظاهرة في الميرانية قد تم التحقق منها و كذلك الالتزامات والضمانات " ثم أوجب قانون الشركات على المراقب عمل تقرير عن الميزانية و الحسابات الختامية و جميع الحسابات يقدم للجمعية العمومية و يقرأ قبل فتح باب المناقشة ، تلي ذلك إصرار مراقب الحسابات على إيضاح عبارة " وجوب تعديل مخصصات الضرائب " ، وبعد ذلك أصدر مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا و ويلز في نشرته أنه " يجب أن يلاحظ المراقب أن محتويات تقريره محكومة بما ورد في الجدول التاسع من قانون الشركات و على المراقب أن يعبر عن رأيه بأسلوب واضح وغير منهم وإذا لم يقتنع بأي أمر متعلق بما ورد في الجدول السابق عليه إيضاح ذلك تقريره للمساهمين أصدر المجمع نشرة عن محتويات تقرير مراقب الحسابات تضمنت أنه على المراقب أن يوضح فيما إذا كانت حسابات الشركة تعطي صورة حقيقية و صحيحة عن نشاط الشركة ، و عما إذا كانت الحسابات ممسوكة بطريقة منتظمة و أنه قد اطلع على دفاتر و حسابات الفروع التي لم يتمكن من زيارتها ، و عما إذا كانت الميزانية و حساب الأرباح والخسائر متفقة مع ما هو وارد في الحسابات ، و عليه أن يوضح فيما إذا كان قد حصل على المعلومات و الإيضاحات التي طلبها لتحقيق أهداف المراجعة ، و كذلك على المراقب أن يضمن تقريره المعلومات التي تتطلبها قوانين الشركات طالما عجزت الميزانية عن إظهارها ، وفي حالة الشركات القابضة على المراقب أن يوضح عما إذا كانت الشركة قد أعدت ميزانية موحدة لها و لشركاتها التابعة وعما إذا كان قد راجع الشركات التابعة أم راجعها مراقبون آخرون مع ذكر تحفظات من سبقه بشأنها.

كما أوجب مجمع المحاسبين على مراقب الحسابات أن يبدي رأيه في القوائم المالية التقديرية خاصة بعد الأهمية المتزايدة لنشرها ولما لها من أهمية في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .

فـي الهنـد :-

كـــــــان تقرير مراقب الحسابات يتضمن ما إذا كانت الميزانية وحساب الأرباح و الخسائر يعطيان صورة حقيقية وصحيحة عن نشاط الشركة عن العام المنتهي ، و أن الحسابات تتضمن كافة المعلومات التي يتطلبها القانون و أنه قد حصل على جميع المعلومات والإيضاحات التي تمكنه من تحقيق الهدف من المراجعة ، و أن الشركة تمسك حسابات منتظمة ، و أنه قد اطلع على حسابات الفروع التي لم يتمكن من زيارتها و أن حسابات الفروع قد تم مراجعتها والتقرير عن كفاءة الأشخاص الذين راجعوها ، و أن الميزانية و حسابات الأرباح والخسائر متفقة مع ما هو وارد بالحسابات ، و عما إذا كانت هناك تحفظات عما سبق مع ذكر الأسباب المتعلقة بها .

وفـي مصر :

قبل إصدار قانون الشركات عام ١٩٥٤ كانت التقارير موجهة إلى الميزانية فقط لوم يكن هناك اهتمام برأي المراقب عن مدى انتظام دفاتر الشركة و بعد صدور قانون الشركات أصبح على مراقب الحسابات أن يبين ما إذا كان قد حصل على المعلومات و الإيضاحات التي يرى ضرورتها لأداء مهمته علي وجه مضي ، على و أن الشركة تمسك حسابات منتظمة و في حالة وجود فروع للشركة لم يتمكن من زيارتها و أطلع على ملخصات وافية عن نشاط هذه الفروع ، وأن الشركات الصناعية تمسك حسابات منتظمة للتكاليف الميزانية وحساب الأرباح و الخسائر متفقة مع الحسابات و الملخصات ، و أن ، و أن المعلومات والإيضاحات التي قدمت إليه تتضمن كل ما نص عليه القانون ونظام الشركات ، وأن الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالي الحقيقي للشركة و أن حساب الأرباح و الخسائر يعبر بوضوح عن أرباح الشركة أو خسائرها ، و أن الجرد قد تم وفقا للأصول المرعية ، و أن البيانات الواردة في تقرير مجلس الإدارة متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة.

على المراقب أن يوضح في تقريره عما إذا كانت مراجعته شاملة أم اختبارية ، كما عليه أن يوضح التغيرات التي حدثت في الأسس التي تؤثر تأثيرا واضحا على الحسابات الختامية و الميزانية ، كما عليه إبداء الرأي فيما إذا كانت المخصصات التي كونتها الوحدة كافية أم لا ، و كذلك التحقق من مدى ملائمة النظام المحاسبي و أن و أنظمة الرقابة الداخلية للوحدة محل المراجعة .

ونظرا لأهمية المعلومات الواردة بتقارير المراجعة لفئات المستخدمين وتطور محتوى تقارير المراجعة لتحقيق المنفعة منها ، فقط لاحظ المؤلف أن إحدى الدراسات التي نشرت عام ١٩٩٦ في الولايات المتحدة تطلبت ضرورة الإفصاح في التقرير السنوى المقدم لهيئة تداول الأوراق المالية عن الاختلافات بين المباديء المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) في الولايات المتحدة الأمريكية و بين تلك المباديء المطبقة في الدول الأخرى.

ووفقا لمعايير المراجعة الدولية فأن العناصر الأساسية التي يجب أن يحتويها ، تقرير المراجع قد وردت كما يلي :

أ) العنـــوان : مثلا " تقرير المراجع " حتى يتم تمييزه بسهولة عن التقارير التي يصدرها الآخرون كالإدارة مثلا

ب) الجهة التي يوجه إليها تقرير المراجع (أصحاب المشروع أو المساهمين أو مجلس إدارة المشروع) .

ج) نطاق و مجال المراجعة : ويشمل ذلك بصفة أساسية :

(١) البيانات المالية التي تمت مراجعتها و القوائم التي تشملها والفترة المالية التي تشملها ، .... و ما إلي ذلك

(٢) مدى الفحص الذي قام به المراجع ، و الاختبارات التي قام بها إلي المدى الذي رأه ضروريا و مناسبا .

د) رأي المراجـع : يجب أن يبرز التقرير بوضوح رأي المراجع في عرض البيانات المالية ، و في مركزها المالي ، و نتائج أعمالها .

هـ) تاريخ التقرير وتوقيع المراجع وعنوانه : لتبيان الحدود الزمنية لمسئولية المراجع ، والأحداث التي قد تقع بين تاريخ انتهاء السنة المالية وتاريخ توقيع التقرير ، وما قد يقع خلال ذلك أوبعد ذلك من أحداث.

ووفقا للعرف الجاري في المراجعة يمكن تقسيم محتويات التقرير إلي العناصر الأساسية التالية : .

- النطـاق : فمن خلال فقرة النطاق تتضح الأساليب و الإجراءات التي اتبعت في عملية المراجعة (اختباري أم شامل) ومدى تمشيها مع أصول المراجعة المعمول بها .

- التحفظات : ومن خلال هذه الفقرة يتم التركيز على الأسباب وراء المخالفات و مدى تمشي ما تم فحصه مع القواعد المحاسبية الواجبة ، و كذلك مدى الالتزام بقواعد الرقابة الداخلية ، و عما إذا كان قد حصل على المعلومات والإيضاحات التي طلبها لتحقيق أهداف المراجعة .

- إبداء الرأي : ومن خلال فقرة إبداء الرأي يتم عرض رأي المراجع حيث يأخذ عادة الشكل الموجب أو المتحفظ أو السلبي أو الامتناع عن إبداء الرأي بعد عرض الأسباب .

ويعد تقديم التقرير إلى الجمعية العمومية للمساهمين من أهم واجبات المراجع كوثيقة عن نتيجة فحصه للدفاتر و السجلات والقوائم المالية باعتباره وكيلا عنهم في الرقابة على أعمال الإدارة ، فهو يقدم تقريرا مكتوباً عن مدى حقيقة وصحة نتائج الأعمال و عن رأيه الفني المحايد في دفاتر وسجلات المنشأة وعن مدى مطابقة البيانات الواردة بالقوائم المالية لما هو مسجل بالدفاتر والسجلات المحاسبية . والتقرير الذي يكتبه المراجع لا يعد شهادة منه على أن البيانات الواردة بالقوائم المالية تمثل حقائق ثابتة أو أنها صحيحة صحة مطلقة لأن الحسابات الختامية بها الكثير مما يعتمد على التقدير الشخصي مثل أساليب تقييم المخزون أو تكوين المخصصات .. وما إلى ذلك ، كما أن المراجعة الآن ست بالمراجعة الكاملة أو الشاملة بل هي مراجعة اختبارية ، مما يجعل المراجع في موقف لا يستطيع أن يجزم فيه بصحة البيانات المنشورة مائة في المائة ، ولذلك فأنه ليس مطلوبا من

المراجع أن يشهد بشيء أو أن يقر به ، بل المطلوب منه هو إبداء رأي فني مهني محايد عن مدى دلالة نتائج الأعمال و المركز ر المالي وعن مدى مطابقة ما جاء بها لما هو مسجل بالدفاتر والسجلات المحاسبية بالمنشأة و هو في سبيله لذلك فانه يدرس ويقيم النتائج المستخرجة من أدلة الاثبات التي حصل عليها كأساس لإبداء رأيه على القوائم المالية ، و دراسته وتقييمه لأدلة الأثبات يفترض أن تساهم في توفير رأي أو تصور عما إذا كانت القوائم المالية :

أ) أعدت وفق سياسات محاسبية متعارف عليها و ثابتة .

ب) أنـهـا تتمشى مع النظـم و المتطلبات القـانـونـيـة .

ج) أن دلالتها تتفق مع انطباع المراجع عن طبيعة النشاط .

د) أنها قد أفصحت عن النواحي الهامة بشكل مناسب.

وإصدار تقرير بدون تحفظات يشير إلى توافر النواحي السابقة ، و عند توافر عكس ذلك يتم إصدار تقرير بتحفظات أو تقرير برأي سلبي أو الامتناع عن إبداء الرأي مع توضيح الأسباب في الحالات الأخيرة .

أهمية تقرير المراجعة :

يعتبـر التقرير الذي يعده المراجع ا قام به من عمل شام رأيه في مدى تعبير القوائم المالية عما أعدت من أجله ، بمثابة وثيقة مكتوبة يقدم فيها المراجع الناتج النهائي لعمله

ومـن ثم ، فأن هذا التقرير يكتسب أهمية خاصة في عملية المراجعة ككل ، حتى أن هناك من يعتقد أن التقرير هو محور عملية المراجعة ذاتها الذي تتم كافة الخطوات الأخرى حوله ولكي تصب فيه في النهاية .

وبشـيء من التفصيل ، يمكن الإشارة إلى بعض جوانب أهمية تقرير المراجعة كما يلي :

(١) لما كان المراجع يكلف كمهني- من قبل عملائه بالقيام بعملية المراجعة ، فأن تقديمه لتقريره يمثل أثباتا كتابيا على قيامه بأداء ما كلف به .

ولذا فأن التشريعات القانونية المتعلقة بمهنة المراجعة وكذا دساتير المهنة ومواثيقها تتضمن – عادة - ضرورة تقديم المراجع – بصفته وكيلا – لتقريره إلي موكله ، باعتبار أن ذلك يعد من أهم واجبات المراجع .

(٢) لا تقتصر أهمية التقرير على طرفي علاقة الوكيل الموكل المهنية ، وإنما يمكن أن يمتد ذلك لأي طرف ثالث (الغير بصفة عامة) حين يعتمد في قراراته على المعلومات المالية المقدمة إليه مقترنة بتقرير المراجع عنها

ومن ثم ، فأن تقرير المراجعة يمكن أن يكون أداة المراجع في درء أي اتهام اليه بالتقصير أو الغش أو الأهمال ، كما يمكن أن يكون نفس التقرير حجة يتهمه بذلك.

اخر ، فأن تقرير المراجع يمكن أن يستخدم في تحديد مدى مسئولية القانونية ، مما يعزز من فعالية المسائلة Accountability بصفة يتضح ذلك – بايجاز - كما يلـي :

(١) تحديد مدى المسئولية القانونية لإدارة المشروع أمام أصحابه ، في ضوء ما تفسر عنه عملية المراجعة و ما يحويه تقريرها في هذا الشأن .

تحديد مدى قيام المراجع بواجباته تجاه عملائه ، و ما إذا كان هناك ما عي مسائلته قانونيا عن أخفاقه في أداء هذه الواجبات ، في ضوء ما سمه تقريره في هذا الصدد

تحديد مدى مسئولية المراجع القانونية تجاه الغير ممن يكونون قد اعتمدوا على ما جاء بتقرير المراجعة ولحقهم أذى أو ضرر بسبب ذلك

يمكن أن يكون تقرير المراجع أحد أهم الأدوات في تحديد مدى المسئولية الاجتماعية للمشروعات ، أي تحديد مدى قيام المشروع بمسئولياته في إدارة الموارد المخصصة له واستخدامها استخداما أمثل لتحقيق أهداف اجتماعية بجانب الأهداف الاقتصادية للمشروع .

(٣) لاشك أن الثقة التي تعد قيمة مضافة تنتج عن عملية المراجعة ذاتها ، و ما قد يتعلق بها من اعتمادية Reliability في اتخاذ مستخدم المعلومات لقراراتهم المختلفة ، أنما يكون محلها الأساسي هو " تقرير المراجع " .

وقد يكون من الضروري أن نوضح هنا العوامل التي أدت إلي الحاجة إلي المزيد من الثقة فيما تقدمه إدارة المشروعات من معلومات ، و هو النقص الذي يسده تقديم المراجع لتقريره بما يحويه من إفصاح خاصة فيما يتعلق برأي في مدى دلالة القوائم المالية في التعبير عما أعدت من أجله .

ففي راي التنظيمات المهنية - خاصة الجمعية الأمريكية للمحاسبة - أن هذا النقص في الثقة في المعلومات المالية ينبع من عوامل اربعة – بصفة رئيسية – وتشمل :

أ) تعارض المصالح Conflict of Interests وهو التعارض الذي ينتج أساسا من تعارض الأهداف بين كل من معدي القوائم المالية Preparers ومستخدمي Users هذه القوائم ، مما قد يجعل من جودة Quality المعلومات التي تحويها هذه القوائم محل شك.

وبالطبع فأن كثرة أصحاب المصالح من مستخدمي المعلومات و تعدد مصالحهم ، سواء كانوا من أصحاب المشروع ، أو مديريه ، أم كانوا من المقرضين أو الدائنين أو العاملين أو المتعاملين مع المشروع ، أو كانوا من الجمهور بصفة عامة ، و ما إلي ذلك سوف يزيد من احتمالات أن تكون المعلومات المقدمة يشوبها التحيز تجاه إحدى هذه الطوائف .

ولعل ذلك يوضح مدى الحاجة إلى قيام طرف محايد بمراجعة القوائم المالية المعدة و تكوين رأيه الفني – باستقلال – في مدى تعبيرها عما أعدت من أجله ، حتى يمكن توفير الثقة اللازمة فيها كي يتم استخدامها في الأغراض المختلفة.

ب) اعتمادية مستخدمي المعلومات المحاسبية في اتخاذ قراراتهم على ما يقدم لهم من معلومات و من ثم ، فأنه كلما زادت أهمية هذه القرارات كلما زادت الحاجة إلي توفر المعلومات السليمة التي تبنى عليها مثل هذه القرارات .

ولعل ذلك يوضح مدى الحاجة إلي الاطمئنان إلي المعلومات المقدمة قبل استخدامها ، مما يستلزم قيام طرف بتوفير مثل هذا الاطمئنان و الثقة .

ج) التعقيدات Complexity المتزايدة في الحياة الاقتصادية و ما قد يترتب عليها من تعقد النظم المحاسبية و صعوبة فهمها لغير المتخصصين ، و ما قد يرتبط بكل ذلك من تزايد فرص حدوث الأخطاء أو وقوع الغش .

ولعـــل ذلك يوضح مدى الحاجة إلي وجود شخص مؤهل ومحايد كي يفحص السجلات و الدفاتر المحاسبية ويقدم تقريره لمستخدمي المعلومات المحاسبية بما يمكنهم من تقويم مدى جودة ما في القوائم المالية من معلومات و توضيح ، مدى مصداقيتها .

د) ابتعاد Remoteness مستخدمي المعلومات عن أماكن إنتاج هذه المعلومات ، وصعوبة قيامهم بالتالي يفحص السجلات والدفاتر بأنفسهم سواء فرادي أو جماعات سواء لاعتبارات عملية ، أو لصعوبات قانونية ، .. أو لغير ذلك من أسباب ولو لمجرد عدم توفر الوقت أو الأموال اللازمة لاتمام هذا الفحص يكفاءة .

ولعل ذلك يبين مدى حاجتهم إلي تفويض طرف محايد للقيام بذلك نيابة عن الجميع ، مما يعد بمثابة قيامهم بذلك مما يوفر لهم الثقة والاطمئنان بالقدر الذي يكفي لاستخدامهم للمعلومات المحاسبية في الأعراض المختلفة .

وعلي ذلك ن فأن هذه العوامل بذاتها تجعل من المعلومات المالية التي تمثلا الإفصاح الإداري بصفة عامة في حاجة إلي إفصاح المراجعين كي تضاف الثقة اللازمة لاستخدام هذه المعلومات .

وممـا هو جدير بالذكر هنا ، أن إضفاء المزيد من الثقة والمصداقية للمعلومات المحاسبية سوف تكون في النهاية أيضا في صالح مقدمي المعلومات المحاسبية (المشروع وإدارته) سواء بتحسين موقف الإدارة بالمشروع أو تحسين عملية تقويم المنشأة ذاتها (كتقويم أسهم شركات الأموال بصورة أكثر عدلا ودقة مما لو كانت قوائم المشروع لم تخضع لعملية مراجعة مثلا) .

ولكـــــي يحقق تقرير المراجع كل هذه الجوانب الهامة ، فأنه ينبغي أن يتوافر في هذا التقرير – بصفة أساسية - ما يلي :

أ) الوضوح في صياغة هذا التقرير بحيث يصل إلي كل من ينبغي أن يصل إليه التقرير- مع تعدد الطوائف المستخدمة له- وعلى أن تكون الرسالة الإعلامية التي يحملها إليهم مفهومة لديهم بلا لبس أو غموص . وبطبيعة الحال ، فأن المراجع سوف يستمر في إفصاحه إلي المدى الذي يقدر فيه أن العائد من هذا الإفصاح لن يبرر تكلفته .

ب) أن يتم إعداد التقرير في ضوء معايير مهنية محددة .

هذا وقد اهتمت المنظمات المهنية و الجهات الحكومية بمحاولة توفير درجة عالية من الدقة و الموضوعية في البيانات التي تحويها القوائم المالية من خلال إعداد و عرض هذه التقارير في ضوء قواعد محددة لكيفية تناول معالجات التطبيقات المحاسبية وما يرتبط بها من أعمال مراجعة وهي قواعد مرنة قابلة للتطويع بما يساير مقتضيات الحال وهي أيضا قواعد ترشد إلي أفضل البدائر المتاحة ، فكانت جهود اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة و المراجعة و وقواعد السلوك المرتبطة بهما في سبتمبر ٢٠٠٠ بوزارة الاقتصاد والتجارة الخارجية قد أسفرت عن إصدار ستة معايير للمراجعة منها " تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية " معتمدين في ذلك بصفة أساسية على معايير المراجعة الدولية ، والهدف من إصدار هذه المعايير هو توفير إرشادات عن شكل و مضمون تقرير المراجع عن مراجعة القوائم المالية لأية وحدة .

ونعرض فيما يلي المحتويات الأساسية للتقرير كما جاءت في معيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠) " تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية " .

مقدمة :-

(١) يهدف هذا المعيار إلى إرساء معايير وتوفير إرشادات عن شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات الذي يصدر كنتيجة لمراجعة القوائم المالية لمنشأة ما . ويوفر هذا المعيار الكثير من الإرشادات التي يمكن تصريع لتلائم تقارير المراجع على المعلومات المالية الأخرى بخلاف القوائم المالية .

(٢) يجب على مراقب الحسابات أن يفحص و يقيم النتائج المستخرجة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها كأساس لإبداء الرأي على القوائم المالية .

(٣) تضمن هذا الفحص و التقييم دراسة ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمعايير المحاسبة المصرية ومدى الفقه مع متطلبات القوانين

(٤) يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات رأيا مكتوبا وواضحا على القوائم المالية ككل .

العناصر الرئيسية لتقرير مراقب الحسابات (بدون تحفظات) (نظيف)

(٥) يتضمن تقرير مراقب الحسابات العناصر الرئيسية التالية وبالترتيب التالي :

أ) عنوان التقرير.

ب) الموجه إليهم التقرير.

ج) فقرة إفتتاحية أو مقدمة و تتضمن :

- تحديد القوائم المالية التي تم مراجعتها .

- تحديد مسئولية كل من إدارة المنشأة ومراقب الحسابات .

د) فقرة النطاق التي تصف طبيعة عملية المراجعة وتتضمن :

- الإشارة إلي معايير المراجعة المصرية .

- وصف العمل الذي قام مراقب الحسابات بأدائه .

هـ) فقرة الرأي على القوائم المالية .

و) أي متطلبات إلزامية أخرى .

ط) توقيع مراقب الحسابات .

ح) عنوان مراقب الحسابات.

ز) تاريخ التقرير.

يجب أن يتم توحيد شكل ومحتويات تقرير راقب الحسابات حيث أن ذلك يساعد في زيادة تفهم القاريء للتقرير وتمكينه من تحديد الظروف غير العادية عند وقوعها .

عنـوان التقـريـر :

(٦) يجب أن يعنون التقرير بعبارة " تقرير مراقب الحسابات " لتمييزه عن التقارير التي قد تصدر عن آخرين مثل مديري المنشأة أو مجلس الإدارة أو المراجعين الآخرين الذين لا يتطلب عملهم الإلتزام بمتطلبات السلوك المهني التي يلتزم بها مراقب الحسابات .

الموجه إليهم التقرير :

(٧) يجب أن يوجه تقرير مراقب الحسابات إلي الفئة المعنية وفقا لظروف عملية المراجعة و القوانين واللوائح . ويوجه التقرير عادة إما إلي المساهمين أو أصحاب الحصص أو الشركاء أو المديرين أو إلي أعضاء مجلس إدارة المنشأة اتي تم مراجعة قوائمها المالية .

الفقرة الافتتـاحيـة :

(٨) يجب أن يحدد تقرير مراقب الحسابات القوائم المالية التي تم مراجعته بما في ذلك التاريخ والفترة التي تعبر عنها تلك القوائم .

(٩) يجب أن يتضمن التقرير عبارة تفيد بأن القوائم المالية . هي مسئولية إدارة المنشأة و عبارة أخرى تفيد أن مسئولية مراقب الحسابات هي إبداء الرأي عليها بناء على مراجعته لهـا ر إبداء الرأي عليها بناء على مراجعته لها .

(١٠) تعد القوائم المالية بواسطة الإدارة و على مسئوليتها ويحتاج إعدادها إلي قيام الإدارة بإصدار أحكام شخصية وتقديرات محاسبية هامة ز كذلك تحديد السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية ، بينما تنحصر مسئولية مراقب الحسابـــــــات في ابداء الرأي عليها بناء علي مراجعته لها.

(١١) وفيما يلي نموذج للفقرة الافتتاحية :

" راجعنا القوائم المالية لشركة .... شركة " .... " والمتمثلة في الميزانية في وكذا قائمتي الدخل والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وهذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة و مسئوليتنا هي إبداء الرأي على هذه القوائم المالي في ضوء مراجعتنا لها " .

فقرة النطـاق :-

(١٢) يجب أن يتضمـن تقرير مراقـب الحسابـات وصف انطاق المراجعة وذلك بتوضيح أن المراجعـة قد تمت طبقا لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية السارية . و تشير فقرة النطاق إلى تمكن مراقـب الحسابــات من أداء الإجراءات التي رأها ضرورية في ظل الظروف المحيطة فالقـاريء يحتـاج إلي ذلـك كتأكيد على أن المراجعة قد تم القيام بهـا طبقـا لمعايير موضوعـة ما لم يذكر خلاف ذلك .

(١٣) يجب أن يتضمن التقرير عبارة تفيد أن المراجعة قد خططت للحصول على تأكيد مناسب عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات المؤثرة و الجوهرية .

(١٤) يجب أن يصف تقرير مراقب الحسابات عملية المراجعة متضمنا ما يلـي :-

أ) أن الفحص قد تم على أساس الاختبارات بالعينـة للأدلة المؤيدة للقيم والإفصاحات الواردة بالقوائم الماليـة

ب) تقييم للسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم الماليـة

ج) تقييـم التقديرات الهامة المعـدة بمعرفة الإدارة والمستخدمة في إعداد القوائم المالية

د) تقييم عرض القوائم المالية ككل .

(١٥) يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات فقرة تقيد أنـه قد حصل على البيانات و الإيضاحات التي رآها لازمة لأغراض المراجعة و كذلك يجب أن يتضمن التقرير بيانا بأن أعمال المراجعة التي قام بها توفر أساسا مناسبا لإبداء الرأي على القوائم الماليـة .

(١٦) وفيما يلي نموذج لما يرد في فقرة النطاق :

وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية السارية . و تتطلب معايير المراجعة المصرية تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن القوائم المالية لا تحتوي على اي تحريفات مؤثرة أو جوهرية وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص اختباري للمستندات و الأدلة المؤيدة للقيم و الإفصاحات ، الواردة بالقوائم المالية ، كما تتضمن أعمال المراجعة أيضا تقييما للسياسات والقواعد المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك تقييماً لسلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية ، وقد حصلنا على البيانات والإيضاحات التي رأيناها لازمة لأغراض المراجعة و نرى أن ما قمنا به من أعمال المراجعة بعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على القوائم المالية .

فقـرة الـرأي :

(١٧) يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات رأيا صريحا عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة عن المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية طبقا لمعايير المحاسبة المصرية ، وما إذا كانت هذه القوائم تتفق مع ما يتصل بمراجعته من القوانين واللوائح المصرية .

(١٨) وتشير عبارة " تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة " من بين أمور أخرى إلي أن مراقب الحسابات قد أخذ في اعتباره فقط تلك الأمور ذات الأهمية بالنسبة للقوائم المالية .

(١٩) تحدد معايير المحاسبة المصرية ، و التطورات في الممارسة العامة في مصر إطار إعداد التقارير المالية مـع الأخذ في الاعتبار الوضوح و الالتزام بالقوانين واللوائح المصرية ولإرشاد القاريء عن النطاق الذي يتم فيه التعبير عن " الوضوح " ويجب أن يشير رأي مراقب الحسابات إلي الإطار الذي أعدت على أساسه القوائم المالية وذلك باستخدام عبارة " طبقا لمعايير المحاسبة المصرية " .

(٢٠) بالإضافة إلي الرأي عن مدى تعبير القوائم المالية يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات رأيا عن مدى تمشي القوائم المالية مع المتطلبات الأخرى المحددة بالقوانين و اللوائح المتعلقة بها .

(٢١) وفيما يلي نموذج لهذه الأمور في فقرة الرأي :

" ومن رأيت أن القوائم المالية المشار إليها العلاء مع الإيضاحات المتممة له تعبر بوضوح في كل جوانبها العامة عن المركز المالي الشركة في . وعن نتيجة الشاطب وتشات التقنية عن السنة المالية المنتهية في - التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين والسواح المصرية ذات العلاقة " .

المتطلبات الإلزامية الأخرى :

(٢٢) يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات فقرات تفي بما تتطلبه القوانين و اللوائح و التعليمات المصرية السارية وعلى الأخص :

- ما إذا كانت المنشأة تمسك حسابات مالية منتظمة .

- ما إذا كان الجرد قد تم طبقاً للأصول المرعية .

- ما إذا كانت المنشأة الصناعية تطبق نظام تكاليف يفي بالغرض

- ما إذا كانت البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة متفقة مع ما هو وارد بدفاتر المنشأة .

- ما إذا كان البنك لم يخالف أيا من أحكام القانون ١٦٣ لسنة ١٩٥٧ والقوانين المعدلة له .

- متطلبات أي قوانين أو لوائح أو تعليمات أخرى .

(٢٣) وفيما يلي نموذج لما يرد في فقرات المتطلبات الإلزامية الأخـرى :

- تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وراد بتلك الحسابات ، وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقا للأصول المرعية .

- في حالة الشركات الصناعية تعدل الفقرة السابقة لتصبح كما يلي : " تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقه مع ما هو وارد بتلك الحسابات ، كما تطبق نظام تكاليف يفي بالغرض منه وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقا للاصور المرعية "

- في حالة البنوك تضاف الفقرة التالية :

" لم يتبين لنا مخالفة البنك خلال السنة المالية المنتهية في .... لأي من أحكام القانون ١٦٣ لسنة ١٩٥٧ والقوانين المعدلة له " .

- في حالة شركات الأموال تضاف الفقرة التالية :

" البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة أو المدير أو محل الميرين (حسب الأحـــــوال) المعد وفقا لمتطلبات القانون - ١٥٤ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بر الشركة و ذلك في الحدود التي تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر "

تاريخ التقرير :

(٢٤) على الرغم من أنه من المفروض أن يؤرخ تقرير مراقب الحسابات بتاريخ يوم إكتمال عملية المراجعة إلا ان مسئولية مراقب الحسابات هي إصدار تقرير عن القوائم المالية التي أعدتها و تعرضها الإدارة ، لذا فيجب فلا يؤرخ التقرير بتاريخ سابق على توقيع أو اعتماد الإدارة للقوائم المالية . ويوضح هذا التاريخ للقاريء أن المراقب قد أخذ في اعتباره تأثير الأحداث والمعاملات التي من شأنها ان تؤثر على القوائم المالية و التي نمت إلي علمه حتي ذلك التاريخ.

عنـوان مراقب الحسابات :

(٢٥) يجب أن يحدد التقرير عنوان معين لمراقب الحسابات و هو المدينة التي يقع فيها مكتب مراقب الحسابات المسئول عن عملية المراجعة.

توقيع مراقب الحسابات :

(٢٦) يجب أن يوقع التقرير باسم مراقب الحسابات المعين .

صور أخرى لتقارير مراقب الحسابات :

(٢٧) يصدر تقرير مراقب الحسابات إما برأي غير متحفظ أو برأي معدل .

تقرير برأي غير متحفظ :

(٢٨) يجب إبداء رأي غير متحفظ عندما يقتنع مراقب الحسابات بأن القوائم المالية تعبر بوضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي ونتائج الأعمال التدفقات النقدية للمنشأة طبقا لمعايير المحاسبة ر المصرية و يشير الرأي غير المتحفظ بين ثناياه إلي أن أي تغييراد في المبادىء المحاسبية أو طرق تطبيقها و الآثار المترتبة عليها قد تم تحديدها بدقة و الإفصاح عنها بالقوائم المالية . و فيما يلي نموذج كامل لتقرير مراقب الحسابات يتفق مع العناصر الرئيسية المبيئة أعلاه في هذا المعيار ويصور هذا التقرير التعبير عن رأي غير متحفظ.

تقرير مراقب الحسابات

إلى السادة مساهمي شركة / ....

****

راجعنـا القوائم المالية لشركة .... " شركة مساهمة مصرية المتمثلة في الميزانية في .... وكذا قائمتي الدخل والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية ي ذلك التاريخ ، و هذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة ومسئوليتنا إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها .

وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية ، و تتطلب معايير المراجعة المصرية تخطيط و أداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن القوائم المالية لا تحتوي على أخطاء مؤثرة ، و تتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص إختياري للمستندات و الأدلة المؤيدة للقيم و الإيضاحات الواردة بالقوائم المالية ، كما تتضمن أعمال المراجعة أيضا تقييما للسياسات والقواعد المحاسبية المطبقة و للتقديرات الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة و كذلك سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية ، وقد حصلنا على البيانات و الإيضاحات التي رأيناها لازمة لأغراض المراجعة ، و نرى أن ما قمنا به من أعمال المراجعة يعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على القوائم المالية

- في حالة الشركات الصناعية تعدل الفقرة التالية للرأي لتصبح كما يلي " تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون و نظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات ، كما تطبق نظام تكاليف يفي بالغرض منه وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقا للأصول المرعية.

ومـــن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه مع الإيضاحات المتممة لها تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة في .... وعن نتيجة نشاطها و تدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ و ذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات العلاقـة

تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات ، وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقا للأصول المرعية .

البيـانـات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة المعد وفقا لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وراد بدفاتر الشركة و ذلك في الحدود التي تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر .

التـوقيـع

القاهرة في :   /   /

تقارير برأي معدل :

(٢٩) يصـدر مراقب الحسابات تقريرا برأي معدل في الحالات الأتية :-

أمور لا تؤثر على رأي المراقب :

أ) توجيه انتباه القاريء لأمر معين

أمور تؤثر على رأي المراقب :

أ) رأي متحفظ

ب) الامتناع عن إبداء رأي .

ج) رأي عكســـــي

وتوحيد شكل ومحتوى كل نوع من التقارير برأي معدل سوف يعزز فهم المستخدم لهذه التقارير وبالتالي فأن هذا المعيار يتضمن صياغة مقترحة للتعبير عن رأي غير متحفظ ، وكذلك أمثلة للعبارات التي تستخدم عند إصدار تقارير برأي معدل .

أمور لا تؤثر على رأي مراقب الحسابات :

(٣٠) في حالات معينة قد يعدل تقرير المراقب بإضافة فقرة لتوجيه انتباه القاريء لأمر معين يؤثر على القوائم المالية ورد تفصيلا ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ، و نظرا لأن إضافة هذه الفقرة لا يؤثر على رأي المراقب ، تضاف هذه الفقرة بعد فقرة الرأي مع الإشارة إلي حقيقة أن رأي المراقب لا يعتبر متحفظا في هذا الخصوص .

(٣١) يجب على المراقب أن يعدل تقريره بإضافة فقرة لإلقاء الضوء على أمر هام يتعلق بمشكلة الاستمرارية .

(٣٢) يجب أن يدرس المراقب الحاجة إلى تعديل تقريره بإضافة فقرة إذا كان هناك عدم تأكد مؤثر (بخلاف مشكلة الاستمرارية) والذي يعتمد في معالجته على أحداث مستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية - و عدم التأكد هو أمر تعتمد نتائجه على تصرفات أو أحداث مستقبلية لا يمكن للمنشأة التحكم فيها ولكنها قد تؤثر على القوائم المالية .

(٣٣) وفيما يلي نموذج لفقرة توجه انتباه القاريء الي عدم تأكد مؤثر في تقرير مراقب الحسابات :

ومن رأينا ٠٠٠٠ (نفس عبارات نموذج فقرة الرأي - فقرة رقم ٢٨ أعلاه) و تضاف الفقرة التالية بعد فقرة الرأي مباشرة :

" ومع اعتبار ذلك تحفظا ، و كما هو مبين تفصيلا في الإيضاح رقم (   ) ، وتوجد قضية مرفوعة على الشركة لانتهاك حقوق اختراع والشركة مطالبة بإتاوات وتعويضات عن الأضرار المترتبة على ذلك وتقوم الشركة بإتخاذ الإجراءات المضادة ، ولا تزال التحقيقات مستمرة ولا يمكن في الوقت الحالي تحديد النتائج النهائية لهذا الأمر ، و لم يتم تكوين مخصص لأي إلتزام قد ينشأ عن ذلك في القوائم المالية " .

(٣٤) إن إضافة فقرة لتوجيه انتباه القاريء متعلقة بمشكلة الاستمرارية ، أو عدم تأكد مؤثر ، يعتبر عادة كافيا للوفاء بمسئوليات إعداد تقرير مراقب الحسابات بالنسبة لهذه الأمور ، ومع ذلك وفي الحالات الصارخة ، مثل حالات تعاظم عدم التأكد من وقوع أحداث هامة تؤثر على القوائم المالية قد يدرس المراقب ما إذا كان من المناسب الامتناع عن إبداء رأي بدلا من إضافة فقرة توجيه الانتباه المشار إليها .

(٣٥) وبالإضافة إلى استخدام فقرة توجيه الانتباه بالنسبة للأمور التي تؤثر على القوائم المالية . فأن مراقب الحسابات يستخدم أيضا في تقريره فقرة أخرى بعد فقرة الرأي للتقرير عن أمور أخرى لا تؤثر على القوائم المالية ، فعلى سبيل المثال . إذا رأي المراقب تعديل بعض المعلومات الواردة في كتيب القوائم المالية التي تم مراجعتها ، و ترفض المنشأة أن تقوم بهذا التعديل ، فقد يدرس المراقب تضمين تقريره فقرة لإلقاء الضوء على ذلك وقد تستخدم أيضا فقرة إضافية عندما يكون هناك التزام قانوني للإفصاح عن معلومات إضافية في التقرير .

أمور تؤثر على رأي مراقب الحسابات :

(٣٦) قد لا يكون مراقب الحسابات قادرا على إبداء رأي غير متحفظ حالة وجود أي من الظروف التالية ، و في تقدير المراقب أن هذه الظروف لها تأثير هام على القوائم المالية في الحاضر والمستقبل :

أ) عندما توجد قيود على نطاق عمل المراقب .

ب) عندما يوجد خلاف مع الإدارة حول إمكانيـة قبول السياسات المحاسبية التي اتبعتها ، أو طرق تطبيقها ، أو كفاية الإفصاح في القوائم المالية .

قد تؤدي الظروف الموضحة في (أ) أعلاه إلي رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء رأي ، وقد تؤدي الظروف الموضحة في (ب) أعلاه إلي رأي متحفظ أو إلي رأي عكسي . و هذه الظروف سوف يتم مناقشتها في الفقرات من ٤١ إلي ٤٦ .

(٣٧) يجب إبداء رأي متحفظ عندما يقتنع المراقب بأنه لا يمكن إبداء رأي غير متحفظ و أن وجود خلاف مع الإدارة ، أو قيد على النطاق ، لا تصل أهميته إلي الدرجة التي تستدعي إبداء رأي عكسي أو الامتناع عن إبداء رأي ، ويجب التعبير عن الرأي المتحفظ بعبارة " فيما عدا تأثير الأمر الذي يتعلق به التحفظ " .

(٣٨) يجب التعبير عن الامتناع عن إبداء رأي عندما يكون الأثر المحتمل للقيد على النطاق هاما و عاما للدرجة التي يجد مراقب الحسابات نفسه غير قادر على الحصول على أدلة مراجعة كافية و ملائمة ، و من ثم غير قادر على إبداء رأي على القوائم المالية .

(٣٩) يجب ابـــــداء رأي عكسي عندما يكون تأثير الخلاف هاما وعاماً جـة أن المراقب انتهى إلي أن التحفظ في التقرير غير كاف للإفصاح عن طبيعة التضليل أو عدم تكامل القوائم الماليـة .

(٤٠) عندما يبدي مراقب الحسابات رأيا أخرا بخلاف الرأي غير المتحفظ ، يجب أن يتضمن التقرير جميع الأسباب الجوهرية لذلك بوضوح وعليه كذلك ان يبرز قيم الآثار المحتملة على القوائم المالية متى كان ذلك ممكنا . وتبين هذه المعلومات عادة في فقرة مستقلة تسبق فقرة الرأي أو الامتناع عن إبداء الرأي ، وقد تتضمن إشارة إلى مناقشة تفصيلية (إن وجدت) في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

الظروف التي قد ينتج عنها رأي آخر بخلاف الرأي غير المتحفظ

قيد على نطاق عمل المراقب :

(٤١) قد يفرض أحيانا قيدا على نطاق عمل المراقب بواسطة الشركة (مثلا عندما تحدد شروط عملية المراجعة بمنع المراقب من القيام ببعض إجراءات المراجعة التي يرى ضرورتها) و عند وجود مثل هذا القيد في شروط عملية مراجعة جديدة و يعتقد المراقب أن هذا القيد قد ر يؤدي إلي امتناعه عن إبداء الرأي فأنه عادة لا يقبل مثل هذه المهمة .

(٤٢) قد تفرض الظروف قيدا على النطاق (مثلا عندما يكون تعيين المراقب قد تم في توقيت يجعله غير قادر على ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون) .

وقد ينشأ القيد أيضا عندما يرى المراقب أن السجلات المحاسبية للمنشأة غير كافية ، أو عندما يكون المراقب غير قادر على تنفيذ إجراء مراجعة معين يعتقد أنه إجراء مرغوب فيه ، وفي هذه الحالات ، يحاول المراقب تنفيذ إجراءات بديلة مناسبة للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة لتأييد إبداء رأي غير متحفظ.

(٤٣) عندما يوجد قيد على نطاق عمل المراقب يتطلب التعبير عن رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء رأي ، يجب أن يبين تقرير المراقب هذا القيد ويشير إلي التسويات المحتملة في القوائم المالية التي كان من الممكن حدوثها إذا لم يوجد هذا القيد .

(٤٤) وفيما يلي نماذج لهذه الأمور .

راجعنـا .... (نفس العبارات في نموذج فقرة المقدمة - الفقرة رقم ٢٨ اعلاه) .

فيما عدا ما سيتم مناقشته في الفقرة التالية ، فقد تمت مراجعتنا طبقا لـ ... (نفس العبارات في نموذج فقرة النطاق - الفقرة رقم ٢٨ أعلاه) .

لم نحضر الجرد الفعلي للمخزون في .... حيث أن تاريخ الجرد كان سابقا على تاريخ تعييننا كمراقبي لحسابات الشركة ، ونظرا لطبيعة السجلات بالشركة ، لم تتمكن من القيام بأية إجراءات مراجعة بديلة للتحقق من كميات المخـزون .

وفيمـا عدا تأثير التسويات المحتملة و التي كان من ن تحديد ضرورتها إذا تمكنا من الاقتناع بالكميات الفعلية للمخزون ، فمن رأينا أن القوائم المالية تعبر بوضوح في وائبها الهامة .... (نفس العبارات في نموذج فقرة الرأي - الفقرة رقم ٢٨ أعلاه) .

قيد على نطاق عمل المراقب - الامتناع عن إبداء الرأي تـــم تعيننـا لمراجعة الميزانية المرفقة لشركة (أ ب ج) في ٣١ ديسمبر .... وكذا قائمتي الدخل و التدفقات النقدية المتعلقة بها عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ وهذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة (أحذف الجملة التي تبين مسئولية مراقب الحسابات) .

(تعدل فقرة نطاق المراجعة حسب الأحوال)

(تضاف فقرة القيد على النطاق كالآتـي) :

لم نتمكن من ملاحظة الجرد الفعلي بالكامل وكذلك لم تتمكن من الحصول على مصادقات من المدينين بسبب القيود التي فرضت على عملنا بواسطة الشركة .

ونظرا لجوهرية الأمور الموضحة في الفقرة السابقة ، فأننا لا نستطيع إبداء رأي على القوائم المالية .

الخلاف مع الإدارة :

(٤٥) قد يختلف المراقب مع الإدارة حول بعض الأمور مثل مدى قبول السياسات المحاسبية التي اتبعتها ، أو طرق تطبيقها ، أو مدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية ، فإذا كانت مثل هذه الاختلافات هامة بالنسبة للقوائم المالية ، يجب على المراقب أن يبدي رأيا متحفظا أو رأيا عكسيا .

(٤٦) وفيما يلي نماذج لهذه الأمور : الاختلافات حول السياسات المحاسبية - طرق محاسبية غير مناسبة - رأي متحفظ : راجعنا ... (نفس العبارات في فقرة المقدمة - الفقرة رقم ٢٨) . قمنـا بالمراجعة طبقا لـ ... (نفس العبارات في فقرة النطاق - الفقرة رقم ٢٨ أعلاه)

كمـا هو مبين في الإيضاح رقم ... من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ن لم يتم حساب إهلاك للأصول الثابتة في القوائم المالية ، و هذا الأمر في رايناس لا يتفق مع معايير المحاسبة المصرية وتبلغ قيمة الإهلاك عن السنة المالية ، المنتهية في ٣١ ديسمبر ... مبلغ ... جنيها وبالتالي يجب تخفيض الأصول الثابتة مجمع إهلاك قدره ... جنيها ويجب تخفيض ربح العام بمبلغ .... جنيها و الأرباح المرحلة بمبلـغ .... جنيها .

فيما عدا تأثير ما ورد في الفقرة السابقة على القوائم المالية ، فمن ر ينا أن القوائم المالية تعبر بوضوح و .. (نفس العبارات في فقرة الرأي - الفقرة رقم ٢٨ أعلاه) .

الاختلافات حول السياسات المحاسبية - إفصاح غير كاف – رأي متحفـظ :

راجعنـا ... (نفس العبارات في فقرة المقدمة - الفقرة رقم ٢٨ أعلاه) . قمنـــا بالمراجعة طبقا لـ ... (نفس العبارات في فقرة النطاق - الفقرة رقم ٢٨ أعلاه) .

هنـاك رهن عقاري على الأصول الثابتة للشركة كضمان للقروض الممنوحة لها من بنك .... ويتطلب معيار المحاسبة المصري رقم .... الإفصاح عن هذه المعلومات

فيمـا عـدا إغفال المعلومات الواردة في الفقرة السابقة ، فمن رأيت أن القوائم المالية تعبر بوضوح .... (نفس العبارات في فقرة النطاق - الفقرة رقم ٢٨ أعلاه) .

الاختلافات حول السياسات المحاسبية - إفصاح غير كاف - رأي عكسـي :

راجعنـــا .... (نفس العبارات في فقرة المقدمة - الفقرة رقم ٢٨ أعلاه) .

قمنـا بالمراجعة طبقا لـ .... (نفس العبارات في فقرة النطاق - الفقرة رقم ٢٨ أعلاه) .

(فقرة أو فقرات تناقش الاختـلاف) .

ونظـــــرا لجوهرية الأمور المبيئة في الفقرة (أو الفقرات) السابقة ، فمن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه لا تعبر بوضوح عن المركز المالي للشركة في ٣١ ديسمبر ... و نتائج أعمالهـا و تدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ طبقا لمعايير المحاسبة المصرية و لا تتفق مع القوانين واللوائح المصرية .

ويــرى المؤلـف أن النمطية في إعداد التقرير مفصلة والضرورة قائمـــة لتبيان إطار ومدى عملية المراجعة وفقرة إبداء الـــرأي .

ومما تقدم يمكن عرض أنواع الرأي الذي يبديه مراجع الحسابات كما لخصها استاذنا الدكتور محمود الناغي فيما يلي :

يتخذ الرأي الذي يبديه المراجع عادة أحد الأنواع التالية

بدون تحفظات	بتحفظات	رأي سلبي	الامتناع عن إبداء الراي
- المراجع اذا لم يكن لديه ايه تحفظات علي القوائم المالية - كافة شروط المراجعة قد تحققت - الشركة التزمت بمعيار المرجعة المصرية	"فيما عدا " - وجود قيود علي عمل المراجع. - وجود اختلاف مع الادارة بخصوص القوائم المالية. - ويصدر في حالة عدم القدرة علي ابداء الرأي بدون تحفظات.	عندما يكون أثر الاختلاف جوهريا وان وجود التحفظ لن يكون كافيا للافصاح عن التضليل أو اوجه النقص في القوائم المالية.	يصدر عندما يكون الأثر المتوقع لتقييد نطاق عمل المراجع ذو أهمية بالغة بحيث يصعب على المراجع ابداء رأي عن دلالة القوائم المالية.

الظروف التي تؤدي الي ابداء رأي

بخلاف التقرير النظيف

القيود حول نطاق العمل	الاختلاف مع الإدارة	عدم التـأكـد
- قيــــــام الإدارة بفرض قيود على طريقـة عمـل المراجع تحدد من واجباتـه طبقا للقانون - فرض قيـود على نطاق العمل لجـرد المخـزون أو الـدفاتر غيـر كافيـة . - وجـوب تبيـان طبيعة القيود التي حالت دون إبـداء رأي تحفظات	- من ذلك : - مدي قبول السياسات المحاسبية المتبعة - طبيعة تطبيق تلك السياسات - مدى الالتزام بالمتطلبات القانونية - وجوب توضيـح طبيعة الاختلاف وأثره على دلالـة القوائم الماليـة	في حـالـة مـا إذا كان عـدم التأكـد هاما ويتوقف على أحـداث مسـتقبلية ، و لـه تـأثير علـى القـوائم المالية عندئذ . وجوب الإفصاح بوضـوح عن طبيعة عـدم التأكد و الشك القائـم .

أسئلة على القسم الثاني

السؤال الأول :

حدد مدي صحة أو خطأ العبارات الآتية مع توضيح وجهة نظرك

١- التأكد من ملكية المنشأة للأصل لا يدعمه قرينة كتابية أو دليل إثبات كتابي إلا عقد البيع المسجل

٢ - المبني المقامة على أرض ، إذا ما كانت ستظل بحالة جيدة بعد انتهاء فترة الحكر فلا يلزم إهلاكها بالكامل ، ويمكن أن يتبقي لها رصيد مدين بالدفاتر بعد انتهاء الحكر

٣- الأصول التي يتم تصنيعها بمعرفة المنشأة نفسها إذا ذادت تكلفتها الفعلية عن تكلفة المثل فان الأصل لا يحمل إلا بتكلفة شراء المثل فقط بينما تعتبر الزيادة خسارة تحمل علي حساب الأرباح والخسائر

٤- إعداد القوائم المالية وإبداء الرأي عليها مسئولية مراقب الحسابات

٥- عند عمل إجراءات للتحقق من الأراضي والمبائي يتم التأكد من ع احتساب إهلاك للأراضي وكذلك المباني تحت الإنشاء

٦- ليس بالضرورة أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات رأيا صريحاً عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة عن المركز المالي - ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية

٧- يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات رأيا مكتوبا وواضحا علي القوائم المالية ككل .

٨- تقرير المراجع يعد بمثابة شهادة مئه علي أن البيانات الواردة بالقوائم المالية تمثل حقائق ثابتة وأنها صحيحة

٩- يمكن أن يكون تقرير المراجعة أداة المراجع في درء أي اتهام يوجه إليه بالتقصير أو الغش أو الإهمال ، كما يمكن أن يكون نفس التقرير حجة عليه .

١٠- النمطية في اعداد تقرير مراقب الحسابات غير مفضلة.

١١- يبدي المراجع رأيا غير متحفظ (نظيف) عندما يقتنع بأن القوائم المالية تعبر بوضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية.

١٢- يمتنع المراجع عن إبداء الرأي عندما يكون أثر الاختلاف جوهريا وأن وجود التحفظ لن يكون كافيا للإفصاح عن التضليل أو أوجه النقص في القوائم المالية

١٣- يبدي المراجع رأيا بتحفظات " فيما عدا " عند وجود قيود علي عمله أو عند اختلافه مع الإدارة وفي حالة عدم القدرة علي إبداء الرأي بدون تحفظات .

١٤- يبدي المراجع رأيا سلبيا عندما يكون الأثر المتوقع لتقييد نطاق عمله ذو أهمية بالغة

السؤال الثاني :

تتمثل حسابات النتيجة عادة في حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر أو في قائمة الدخل ، وعناصرها كلها احتمالات التلاعب فيه قائمة .

تناول بالشرح الإطار العام لمراجعة وتحقيق عناصر حسابات ال نتيجة موضحاً بعض إجراءات الفحص التحليلي لعنصر المبيعات ، وأهداف تحقيق مراقب الحسابات لعناصر حسابات النتيجة .

السؤال الثالث :

وضح الإجراءات التي يتبعها المراجع للتحقق من وجود الأصول الثابتة وملكيتها وصحة تقييمها .

السؤال الرابع :

الأراضي الحرة هي تلك التي تكون ملكية المنشأة لها ملكية مطلقة جامعة مانعة ناقش هذه العبارة موضحا إجراءات التحقق منها .

السؤال الخامس :

القرينة الوحيدة لاثبات الوجود الفعلي هي الجرد ، وعلي المراجع التحقق من الاجراءات التي تتبعها المنشأة قبل الجرد وأثناء الجرد وبعد الجرد

السؤال السادس :

لما كانت المستندات المؤيدة لحساب المدينين مستندا داخلية ومجال التغيير والتعديل والتلاعب فيها أمر ممكن فقد أعطاها مراجع الحسابات أهمية خاصة عند التحقق من صحة أرصدة المدينين .

ناقش هذه العبارة موضحا أساليب وإجراءات التحقق من صحة أرصدة المدينين الواردة بقائمة المركز المالي

السؤال السابع :

تناول بإيجاز المحتويات الأساسية لتقرير مراقب الحسابات علي القوائم المالية كما جاءت في معيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠)

السؤال الثامن :

اختر الإجابة الصحيحة من بين الإجابات التالية :

١- دراسة المراجع وتقييمه لأدلة الإثبات للتقرير عن عملية المراجعة يفترض أن تساهم في توفير رأي أو تصور عما إذا كانت القوائم المالية :

ا- قد أعدت وفقا لسياسات محاسبية متعارف عليها وثابتة .

ب- تتمشي مع النظم والمتطلبات القانونية

ج- تتفق دلالتها مع انطباع المراجع عن طبيعة النشاط .

د - قد أفصحت عن النواحي الهامة بشكل مناسب .

هـ - كل ما سبق .

٢- تقرير المراجع يمكن أن يستخدم في تحديد مدي المسئولية القانونية بصفة عامة كما يلي :

أ- تحديد مدي المسئولية القانونية لإدارة المشروع أمام أصحابة .

ب- مدي قيام المراجع بواجباته تجاه عملاؤه .

ج- مدي مسئولية المراجع القانونية تجاه الغير .

د- تحديد مدي المسئولية الاجتماعية تجاه الغير .

هـ - كل ما سبق .

الفصل السادس

لجنة المراجعة

مقدمة

تشهد أسواق المال العالمية ثورة إصلاح فى محاولة جادة لتلافى حدوث هزات أخرى مثل تلك التى حدثت نتيجة إنهيار شركات عالمية مثل شركتى إنرون وورلد كوم .ومما لا شك فيه ان الهزات التى تعرضت لها الشركات العالمية أظهرت قصور على كثير من المحاور تشمل العديد من الأطراف خاصة مديرين الشركات ومجالس الإدارة وطريقةأو حوكمة الإدارة .عملها وهو ما يطلق عليه إن أى نظام رقابى قوى يحتوى على ضوابط ونظم رقابية" مانعة "لمنع حدوث الأخطاء وأخرى "كاشفة "لإظهار ما حدث من أخطاء من أجل إصلاحها ، ولذلك فإنه لمنع تكرار ما حدث لشركتى" إنرون وورلد كوم "لابد من التركيز على الضوابط المانعة وأن نبدأ من القمة ألا وهى حوكمة الإدارة.

لذلك فإن من أهم الضوابط التى يجب وضعها هى ما تتعلق بلجنة المراجعة والتى تعتبر جزءاً هاماً من" حوكمة الإدارة" وتنبثق لجنة المراجعة من مجلس الإدارة وتعتبر إحدى لجانه الفرعية، وتكمن أهمية لجنة المراجعة فى انها أحد الضوابط الأساسية" المانعة "لحدوث مثل ما حدث لشركتى إنرون وورلد كوم وذلك عن طريق كونها حلقة وصل بين مجلس الإدارة من ناحية ومراقب الحسابات الخارجى والمراجعة الداخلية من ناحية أخرى.

<u>أهداف لجنة المراجعة</u>

تهدف لجنة المراجعة إلى التأكد مما يلي:

- دراسة القوائم المالية الخاصة بالشركة قبل عرضها على مجلس الإدارة والإدلاء- برأيها وتوصياتها بخصوصها.
- دراسة السياسات المحاسبية المطبقة بالشركة والإدلاء برأيها وتوصياتها- بخصوصها.
- دراسة خطة المراجعة الخارجية مع المراجع الخارجى والإدلاء بملاحظاتها عليها- .\ دراسة ملاحظات المراجع الخارجى على القوائم المالية الخاصة

بالشركة ومتابعة ما تم- بشأنها وكذا الملاحظات الواردة فى خطاب الإدارة المرسل من مراجع الحسابات الخارجى.

- دراسة ومناقشة خطة عمل إدارة المراجعة الداخلية وكفاءتها وقدراتها– .

- دراسة تقارير المراجعة الداخلية عن أنشطة الشركة والإجراءات التصحيحية لها- .

واجبات إدارة المراجعة الداخلية في دعم لجنة المراجعة

يتحقق للجنة المراجعة من خلال إدارة المراجعة الداخلية ما يلي:

- مساعدة لجنة المراجعة فى التحقق من أن لائحة لجنة المراجعة تغطى كافة مهام- وأنشطة اللجنة وأنها مناسبة لتغطية كافة مسئوليات اللجنة وذلك من خلال مراجعة اللائحة على الأقل مرة سنوياً.

- تقوم سكرتارية لجنة المراجعة بإمساك أجندة تخطيط أعمال اجتماعات اللجنة والتى-تحتوى على الأنشطة التفصيلية للجنة.

- مراجعة أنشطة كافة الإدارات والوحدات التنظيمية بالشركة على فترات مناسبة- للتحقق مما إذا كانت هذه الإدارات والوحدات تنهض بواجباتها بشكل فعال من ناحية التخطيط والمتابعة والتنسيق والرقابة طبقاً لسياسات الإدارة العليا وتعليماتها وبما يحقق أهداف الشركة وبأعلى مستوى أداء.

- التأكد من إن نتائج المراجعة الداخلية التي يقوم بها المراجعون الداخليون والآراء- التي يتوصلون إليها والتوصيات التي يبدونها قد تم رفعها بشكل مباشر وفوري إلى لجنة المراجعة وإلى مديرى الإدارات /الوحدات التنفيذية المختلفة بعد عرض الملاحظات على الإدارات التنفيذية وإرفاق ردودها بتقرير إدارة المراجعة الداخلية للتأكد من أنه قد تم اتخاذ الإجراءات المناسبة حيالها، ويتحقق ذلك من خلال تقارير إدارة المراجعة الداخلية وردود الإدارات التنفيذية المختلفة التي تم مراجعة أنشطتها على هذه التقارير.

- تقييم مدى فعالية أي خطة أو إجراء تم اتخاذه لتصحيح وضع معين تضمنته- ملاحظات المراجعة الداخلية بتقاريرها السابقة في تحقيق النتائج المرجوة من إبداء الملاحظة بشكل مرضي، ويتحقق ذلك من خلال قيام إدارة المراجعة

الداخلية بمتابعة نتائج استجابات الإدارات والوحدات المختلفة على تقارير المراجعة الداخلية.

دور لجنة المراجعة فى تعيين، وتجديد، وعزل مدير المراجعة الداخلية

يشترط موافقة لجنة المراجعة على تعيين وتجديد وعزل مدير المراجعة الداخلية، ويتم ذلك بقرار من رئيس مجلس إدارة الشركة.

دور لجنة المراجعة فى تعيين، وتجديد، واقتراح أتعاب مراجع الحسابات الخارجى أو تغييره

تقوم لجنة المراجعة بالتوصية بتعيين، وتجديد تعيين، واقتراح أتعاب مراجع الحسابات الخارجى أو تغييره.

تكوين لجنة المراجعة وإختصاصاتها

مبررات تكوين لجنة المراجعة

ضمان وجود نظام رقابى قوى يقوم على مجموعة من الضوابط والنظم الرقابية- مانعة "لمنع حدوث الأخطاء وأخرى" كاشفة "لإظهار ما قد يحدث من أخطاء من أجل إصلاحها.

- **لابد من التركيز على الضوابط المانعة والتى تبدأ من القمة ألا وهى حوكمة الإدارة- . تعتبر لجنة المراجعة من أهم الضوابط التى يجب وضعها والتى تعتبر جزءاً هاماً- من حوكمة الإدارة.**

- **ضخامة الأعباء الإدارية الملقاة على عاتق مجلس الإدارة وتنوع المسئوليات- المتعلقة بالإشراف على الشركة.**

- **مواعيد تقديم التقارير المالية، والتي تستلزم قدراً كبيراً من الوقت والجهد- . طبيعة الخلافات المحتملة والتي قد تُثار بين مصالح الإدارة ومصلحة جودة التقارير- المالية والتي قد تجعل من الملائم تدخل أعضاء مجلس الإدارة في عملية إعداد التقارير .وبدلاً من ذلك، يقتصر الأمر على أعضاء مجلس الإدارة المستقلين والمؤهلين في ذات الوقت للعمل في هذا المجال.**

المقومات الأساسية للجنة المراجعة

لضمان فعالية واجبات لجنة المراجعة يجب أن تتوافر لها المقومات الأساسية التالية:

***الاستقلال- : يجب أن تعمل لجنة المراجعة فى استقلال تام عن باقى والإدارات والوحدات الأخرى بالشركة، وهذا الاستقلال هو أحد أركان قوتها ومصدر كفايتها وعلى ذلك فإنها مسئولة مباشرة أمام مجلس الإدارة.**

***الدراية المالية والخبرة- :**

أن يتوافر لأعضاء لجنة المراجعة المقدرة على الإشراف والرقابة على إعداد التقارير المالية للشركة.

***الخبرات المجمعة للجنة المراجعة- :**

يجب أن تتوافر لدى أعضاء اللجنة الفهم الجيد لمخاطر العمل، والعمليات وإعداد التقارير المالية وضوابط الرقابة، والإلمام الكامل بحجم ووضع وأنشطة الشركة.

تكوين لجنة المراجعة

تتكون لجنة المراجعة من ثلاثة أعضاء على الأقل ولا تزيد عن ستة أعضاء من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ممن لهم دراية بالقوائم المالية ويفضل أن يكون رئيس اللجنة من ذوى الخبرة فى المحاسبة أو التمويل .ويجب أن تتوافر فى أعضاء اللجنة الاستقلالية طبقا لقواعد إستقلالية مشابهة لقواعد إستقلالية مراجع الحسابات الخارجى.

***أوجبت قواعد القيد واستمرار قيد أو شطب الأوراق المالية الصادرة بقرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال رقم (٣٠) بتاريخ ٢٠٠٢/٦/١٨ بأن يكون لكل شركة مقيد لها أوراق مالية بجداول البورصة لجنة للمراجعة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وإذا لم يتوافر لدى الشركة عدد كافي منهم يمكن استكمال العضوية من ذوي الخبرة.**

قواعد اختيار أعضاء لجنة المراجعة

يقوم مجلس إدارة الشركة باختيار أعضاء لجنة المراجعة ورئيس اللجنة من أعضاء مجلس إدارة الشركة والذين تتوافر فيهم الشروط التالية:

- أن يتم اختيار أعضاء اللجنة من الأعضاء المشهود لهم بالكفاءة والخبرة فى مجال- أنشطة الشركة.
- أن يتم اختيار أعضاء اللجنة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين بالشركة ويتمتعون بالاستقلالية ولديهم دراية بالقوائم المالية.
- يجوز أن تضم لجنة المراجعة أعضاء من غير أعضاء مجلس الإدارة من ذوى الخبرة فى مجال عمل الشركة.

إخطار البورصة بهيكل لجنة المراجعة

يتعين على مجلس إدارة الشركة إخطار البورصة بما يلى فيما يتعلق بلجنة المراجعة إذا كانت الشركة مقيد لها أوراق مالية بجداول البورصة:

- مهام لجنة المراجعة طبقا لقرار مجلس إدارة الشركة– .
- أسماء أعضاء لجنة المراجعة ورئيسها، ونسبة مساهماتهم، وعناوين المراسلة- الخاصة بهم، وأرقام التليفونات المباشرة لهم.
- أية تغيرات قد تحدث على تشكيل أعضاء اللجنة وذلك فور اتخاذ قرار التغيير وقبل- بداية جلسة تداول اليوم التالى، على أن يتضمن أسباب التغيير. على أن يتم إخطار البورصة بهذه البيانات طبقا للنماذج المخصصة لذلك فى التوقيتات التالية:
- عند القيد لأول مرة بخطاب موجه إلى السيد /مدير إدارة قيد الشركات ببورصتى- القاهرة والإسكندرية.
- عند حدوث أية تغييرات فى لجنة المراجعة أو توصياتها ومقترحاتها السابق- تقديمها إلى إدارة الإفصاح بالبورصة يتم إرسالها البيانات بخطاب موجه باسم السيد /مدير إدارة الإفصاح ببورصتى القاهرة والإسكندرية.

إضافة عضو جديد للجنة المراجعة

يجب عند إضافة عضو جديد للجنة المراجعة مراعاة أن يكون من ذوي النزاهة، والاتصالات القوية والخبرة في المجالات المالية والإدارية المختلفة، مع إخطار البورصة إذا كانت الشركة مقيد لها أوراق مالية بجداول البورصة.

تبعية لجنة المراجعة

تتبع لجنة المراجعة إداريا وتنظيميا مجلس إدارة الشركة بصفة مباشرة حيث يقوممجلس الإدارة باختيار أعضائها، وفقا لمعايير المراجعة الداخلية الدولية.

إختصاصات ومسئوليات لجنة المراجعة تجاه الأطراف المختلفة

مهام لجنة لمراجعة

تتمثل مهام لجنة المراجعة فى الآتى:

- المصادقة المسبقة على الخدمات التى يقوم بها مراجع الحسابات الخارجى بخلاف- المراجعة.
- مراجعة القوائم المالية للشركة وتقرير مناقشات وتحليلات الإدارة عن الأرباح.
- التحقق من الافصاح الملائم وإجراءات الرقابة الداخلية المتبعة بالشركة.

مسئولية لجنة المراجعة تجاه نظم الرقابة الداخلية

- التأكد من فعالية نظم الرقابة الداخلية بالشركة بما فيها من الرقابة على نظم- المعلومات عن طريق تقارير إدارة المراجعة الداخلية.
- الفهم الجيد بالتعاون مع المسئولين بالإدارة العليا لنطاق أعمال المراجعين الداخليين- والخارجيين فيما يتعلق بمراجعة نظام الرقابة الداخلية على التقارير المالية، وإعداد التقارير على الملاحظات الهامة والمؤثرة والتوصيات بخصوصها.
- فحص ومراجعة السياسات المحاسبية المطبقة فى الشركة والتغييرات الناتجة عن- تطبيق معايير محاسبية جديدة.

- **فحص ومراجعة وظيفة المراجعة الداخلية وإجراءاتها وخططها وتقارير نتائج- أعمالها.**

- **فحص ومراجعة المعلومات المالية والإدارية الدورية التى تقدم للمستويات الإدارية- المختلفة ونظم إعدادها وتوقيت عرضها.**

- **فحص الإجراءات التى تتبع فى إعداد ومراجعة ما يلى- : القوائم المالية الدورية والسنوية والقوائم المالية المجمعة. نشرات الطرح العام والخاص للأوراق المالية. الموازنات التقديرية ومن بينها قوائم التدفقات النقدية والدخل التقديرية .**

- **التحقق من سلامة إجراءات الاستلام والحفظ والتعامل مع الشكاوى الخاصة بالرقابة- الداخلية.**

<u>مسئولية لجنة المراجعة تجاه المراجعة الداخلية</u>

بالتعاون مع المسئولين بالإدارة العليا ومدير المراجعة الداخلية بالشركة يتم- مراجعة ما يلى فيما يختص بنشاط المراجعة الداخلية:

- **لائحة الأحكام المنظمة للمراجعة الداخلية .**

- **أنشطة المراجعة الداخلية .**

- **خطط المراجعة الداخلية .**

- **تقييم العاملين بالمراجعة الداخلية .**

- **تقييم الهيكل التنظيمى للمراجعة الداخلية .**

- **التأكد من عدم وجود أى معوقات غير مبررة تحد من وتعوق أعمال إدارة المراجعة- الداخلية بالشركة.**

- **تقييم كفاءة وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية بالشركة، ومدى اتفاقها مع معايير- المراجعة الداخلية الدولية.**

- **عقد اجتماعات منفردة بصفة دورية مع مدير المراجعة الداخلية لمناقشة الأمور - التى يتوجب أن يتم مناقشتها وذلك إذا طلب أى منهما ذلك.**

<u>مسئولية لجنة المراجعة تجاه إدارة المراجعة الداخلية</u>

التحقق من قيام إدارة المراجعة الداخلية بالشركة بمتابعة وتقييم والتأكد من الالتزام بمجموعة اللوائح والإجراءات ونظم الرقابة الداخلية المطبقة، ومدى كفايتها والتوصية بإجراء واقتراح التعديلات المناسبة التي تؤدي إلى رفع الكفاءة وزيادة الفعالية وسرعة الإنجاز.

<u>مسئولية لجنة المراجعة تجاة خطة المراجعة الداخلية</u>

التحقق من قيام إدارة المراجعة الداخلية بمراجعة الأنشطة المختلفة للشركة بطريقة مستمرة على مدار العام وفقاً لخطة المراجعة الداخلية التي تعتمدها لجنة المراجعة.

<u>تقرير إدارة المراجعة الداخلية الربع سنوى إلى لجنة المراجعة</u>

يقدم مدير إدارة المراجعة الداخلية تقريراً ربع سنوياً إلى لجنة المراجعة، ومجلس الإدارة عن مدى التزام كافة الإدارات، والوحدات المكونة للهيكل التنظيمى للشركة بأحكام القوانين والقواعد المنظمة لأنشطتها وكذلك عن مدى التزامها بقواعد الحوكمة.

<u>مسئولية لجنة المراجعة تجاه تقارير المراجعة الداخلية</u>

يتعين على لجنة المراجعة مناقشة تقارير المراجعة المرفوعة لها من إدارة المراجعة الداخلية تمهيداً لرفعها لمجلس الإدارة لاتخاذ القرارات التنفيذية المناسبة مما يكفل تطبيق التوصيات الواردة في تقارير المراجعة الداخلية، والتى تم الموافقة عليها.

<u>مسئولية لجنة المراجعة فى تحديد أهداف المراجعة الداخلية</u>

تقوم لجنة المراجعة الداخلية بتحديد أهداف المراجعة الداخلية وفقا لما تقضى به معايير المراجعة الداخلية الدولية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين فى فبراير ٢٠٠١ والتى تم تفعيلها فى يناير ٢٠٠٢

<u>اختصاصات ومسئوليات لجنة المراجعة بالنسبة للتقارير والبيانات المالية</u>

يتعين على لجنة المراجعة للتأكد من أمانة وجودة وشفافية التقارير المالية القيام بالإجراءات التالية:

- **فحص ومراجعة إجراءات الرقابة الداخلية بالشركة– .**

- **دراسة القوائم المالية السنوية وأية تقارير أخرى ذات طبيعة مالية يتم إصدارها- أى جهة خارجية بما فى ذلك كافة الشهادات والتقارير التى يصدرها مراجع الحسابات الخارجى.**

- **دراسة تقارير إدارة المراجعة الداخلية ومتابعة تنفيذ توصياتها– .**

- **التدارس مع مراجع الحسابات الخارجى وإدارة المراجعة الداخلية للتأكد من وجود- الضوابط والتنظيمات التى تكفل صحة البيانات الواردة بالتقارير المالية التى تعدها الشركة سواء للاستعمال الداخلى أو الخارجى.**

- **الوقوف على رأى مراجع الحسابات الخارجى فى جودة وسلامة السياسات المحاسبية- المتبعة ودراسة الأسباب التى دعت إلى تغيير السياسات المحاسبية الهامة وكذلك رأى مراجع الحسابات الخارجى فى التقديرات الهامة التى أعدت بواسطة الإدارة.**

<u>اختصاصات ومسئوليات لجنة المراجعة بالنسبة للمراجعة الخارجية</u>

- **معاونة مجلس الإدارة فى تقييم مؤهلات وكفاءة أداء واستقلالية المراجع الخارجى واقتراح تعيينه، وتحديد أتعابه، تمهيداً للعرض على الجمعية العامة العادية للشركة للنظر فى اعتماد ذلك.**

- **تقييم نطاق الأعمال وأسلوب العمل الخاص بمهام المراجع الخارجى– .**

- **تقييم أوجه التعاون بين المراجع الداخلى والخارجى لخدمة أعمال المراجعة- . التنسيق بين مهام المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية لتحقيق التكامل فى الجهود- المبذولة.**

- **مناقشة مراجع الحسابات الخارجى فى كافة الأمور التى قد تؤثر على استقلاله .**

- **دراسة أى مشاكل تواجه مراجع الحسابات الخارجى أثناء المراجعة بما فى ذلك أية- قيود على نطاق المراجعة.**

- **مناقشة مراجع الحسابات الخارجى بخصوص مشروع تقريره على القوائم المالية وأية- تحفظات قد تكون واردة بها وكذا مناقشته بالنسبة لملاحظاته الواردة بخطاب الإدارة عن نظم الرقابة والضبط الداخلى ومتابعة تنفيذ توصياته.**

- **التحقق من استجابة إدارة الشركة لملاحظات وتوصيات مراجع الحسابات الخارجى وهيئة سوق المال.**

- **تقييم وتعزيز والتثبت من استقلالية المراجع الخارجى من خلال الحصول على إفادة- من المراجع الخارجى توضح العلاقة بين المراجع الخارجى والشركة.**

- **تقوم لجنة المراجعة بصفة دورية بعمل اجتماع منفرد مع المراجعين الخارجيين لمناقشة- الأمور التى يتوجب أن يتم مناقشتها على هذا النحو وذلك إذا طلب أى منهما ذلك.**

<u>اختصاصات ومسئوليات لجنة المراجعة تجاه إدارة الإفصاح بالبورصة</u>

يتعين على لجنة المراجعة إذا كان للشركة أوراق مالية مقيدة بجداول البورصة إخطار إدارة الإفصاح بالبورصة بما يلى:

- **صورة من تقارير اللجنة المقدمة لمجلس الإدارة فى حالة طلبها من قبل البورصة– .**

- **صورة من التوصيات والمقترحات المقدمة لمجلس الإدارة والتى تم رفضها،- وأسباب ومبررات الرفض.**

- **صورة من التوصيات والمقترحات التى لم يتم النظر فيها من قبل مجلس الإدارة - خلال ٣٠ يوما من تقديمها للمجلس، طبقا للنماذج المخصصة لذلك فى التوقيتات التالية:**

عند القيد لأول مرة بخطاب موجه إلى السيد /مدير إدارة قيد الشركات ببورصتى القاهرة والاسكندرية.

عند حدوث أية تغييرات فى لجنة المراجعة أو توصياتها ومقترحاتها السابق تقديمها إلى إدارة الإفصاح بالبورصة يتم إرسالها البيانات بخطاب موجه باسم السيد /مدير إدارة الإفصاح ببورصتى القاهرة والإسكندرية.

مسئوليات ومهام أخرى للجنة المراجعة

لجنة المراجعة مسئولة عن:

- تنفيذ أى مهام أخرى بناء على طلب مجلس الإدارة– .
- مراقبة والإشراف على أى تحقيقات خاصة فى حالة طلبها– .
- مراجعة وتقييم مدى كفاية وملاءمة لائحة لجنة المراجعة سنوياً والحصول على–
- اعتماد مجلس الإدارة على أى تغييرات قد تطرأ على اللائحة، والتأكد من كفاية وملاءمة الإيضاحات بناء على اللوائح والقوانين كلما تطلب ذلك.
- التأكد والتثبت من أن كافة المهام والمسئوليات الموجودة بهذه اللائحة قد تم- إنجازها.
- يقوم رئيس لجنة المراجعة بتقييم أداء وفعالية وكفاءة أعضاء لجنة المراجعة- والأعضاء الخارجيين الذين يتم الاستعانة بهم بصفة دورية.

متابعة مدى الالتزام باللوائح والقوانين المنظمة للشركة

يتعين على لجنة المراجعة القيام ب:

- مراجعة فعالية نظام الإشراف على وكشف حالات مخالفة القوانين واللوائح، ونتائج- تحقيقات الإدارة بما يخصها) بما تتضمنها من اتخاذ أى إجراءات تأديبية(ومتابعتها.
- مراجعة وتقييم نتائج فحص المراجع الخارجى والداخلى والأجهزة الرقابية الأخرى- . التحديث والتطوير المستمر بصفة دورية بالتعاون مع الإدارة العليا والمستشار- القانونى للشركة فيما يتعلق بمعايير متابعة والإشراف على مدى التوافق مع اللوائح والقوانين ذات العلاقة بالأنشطة المختلفة للشركة.

اجتماعات لجنة المراجعة وتقاريرها

الاجتماعات

يحضر اجتماعات لجنة المراجعة كل من أعضاء لجنة المراجعة ومدير المراجعة- الداخلية وأى عضو من الإدارة تقوم لجنة المراجعة بدعوته وأى مسئول يكون حضوره مفيداً لاجتماعات اللجنة فى حالة الضرورة، ويتم عقد اجتماع خاص مع مدير المراجعة الداخلية وتوزع أجندة الاجتماع على أعضاء اللجنة مقدماً ويتم إعداد محضر لاجتماع اللجنة فى نهاية الاجتماع. يجب أن تجتمع لجنة المراجعة دورياً وفقا لبرنامج اجتماعات محدد، وبما لا يقل- عن مرة كل ثلاثة أشهر.

تقارير لجنة المراجعة :

- تقوم لجنة المراجعة بصفة دورية بالتقرير لمجلس الإدارة عن كافة أعمال وأنشطة- لجنة المراجعة ونتائجها، والتوصيات المتعلقة بها.
- تقوم لجنة المراجعة بتقديم تقرير سنوي للمساهمين عن مسئوليات ومهام وواجبات- لجنة المراجعة وكيفية القيام بأعمالها وأى بيانات أو معلومات أخرى تنص عليها اللوائح والقوانين الملزمة بما فيها التقرير عن الخدمات الأخرى غير المتعلقة بالمراجعة(الخدمات الاستشارية، الضريبية،...إلخ).
- ترفق اللجنة تقريرها مع التقرير السنوي للشركة لهيئة سوق المال، ويجب أن يذكر- التقرير ما إذا كانت لجنة المراجعة قامت بالأعمال الآتية:

مراجعة ومناقشة القوائم المالية الخاصة بالشركة القابضة والمقدمة من إدارة الشركة.

مناقشة المراجع الخارجي في المسائل التي تتطلب توصيلها إلى لجنة المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة.

مناقشة المراجع الخارجي بشأن استقلاليته والتعرف على المسائل التي تؤثر على استقلاليته في رأيه.

التقرير لمجلس الإدارة بأن القوائم المالية التى تم مراجعتها والواردة في التقرير السنوي قد تمت مناقشتها مع الإدارة والمراجع الخارجي.

تقدم لجنة المراجعة تقاريرها الشهرية إلى مجلس إدارة الشركة مباشرة متضمنة- مقترحاتها وتوصياتها، ولمجلس الإدارة تكليف اللجنة بأية أعمال يراها فى صالح الشركة، وعلى مجلس إدارة الشركة والمسئولين عنها الاستجابة لتوصيات اللجنة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ الإخطار بها.

اسئلة الفصل السادس

١- ماهى واجبات إدارة المراجعة الداخلية في دعم لجنة المراجعة؟

٢- وضح باختصار كلا من:-

- **اختصاصات ومسئوليات لجنة المراجعة تجاه إدارة الإفصاح بالبورصة**
- **ختصاصات ومسئوليات لجنة المراجعة بالنسبة للتقارير والبيانات المالية**
- **المقومات الأساسية للجنة المراجعة**
- **قواعد اختيار أعضاء لجنة المراجعة**
- **اجتماعات لجنة المراجعة وتقاريرها**

الفهرس